

بكري بلخير

دروس في المحاسبة المعمقة

بحسب النظام المحاسبي المالي (SCF)

موجه:

- لطلبة علوم التسيير والعلوم التجارية والطلبة المهتمين بالمحاسبة
- والممارسين



ديوان المصطبوعات الجامعية

إلى روح أمي الطاهرة
وإلى أبي أطل الله لنا عمره...

© ديوان المطبوعات الجامعية: 2016 / 05
رقم النشر: 4.01.5643
رقم ر.د.م.ك (ISBN): 978.9961.0.1894.1
رقم الإيداع القانوني: السادس الأول 2016

مقدمة:

يعرف النظام المحاسبي المالي بحسب القانون المتضمن له (الجريدة الرسمية العدد 74 عام 2007) بأنه: "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتنظيم قاعدة معطيات عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية."

إذن وبغية الوصول إلى الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للكيان يتوجب على الكيان في بادئ الأمر احترام جملة من المبادئ المحاسبية من مبادئ الملاحظة ومبادئ التقييم ومبادئ المسؤولية.

ثم على الكيان مراعاة قواعد التسجيل وقواعد التقييم الأولي والتقييم اللاحق فيما يتعلق بعناصر الأصول والخصوم وعناصر الأعباء والإيرادات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي (القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها).

وضمن هذا الكتاب أردنا التطرق إلى جميع ما يتعلق بعناصر الأصول والخصوم وعناصر الأعباء والإيرادات فيما يرتبط بالنظام المحاسبي المالي.

مدخل

ويتم التعرض فيه إلى ما يلي:

- أهم بنود النظام المحاسبي المالي؛
 - الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي؛
 - المبادئ والاتفاقيات المحاسبية؛
 - الخصائص النوعية للقوائم المالية.
- وقبل الشروع في التفصيل في العناصر المذكورة أعلاه، نود الإشارة إلى الاستحداثات الأساسية الجديدة التي تميز بها النظام المحاسبي المالي وهي أربعة:
- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيقنا المحاسبي للتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة.
 - إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسيّر التطبيق المحاسبي لا سيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية، والذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي واللا إرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات.
 - التكفل باحتياجات المستثمرين، الحالية أو المحتملة، الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.
 - إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلومات قائم على محاسبة مبسطة.
- هذه التغييرات ناجمة عن الدور المنوط بالمحاسبة والتي يجب من الآن فصاعدا أن ترتبط بالواقع الاقتصادي لهاته المعاملات أكثر منها عن طبيعتها القانونية.

I - تقديم لأهم بنود النظام المحاسبي المالي:

نجد ضمن القانون رقم 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي ما يلي:

1- المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض قوائم تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

2- إجبارية تطبيق هذا النظام من طرف:

أ- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

ب- التعاونيات؛

ت- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

ث- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

أما بالنسبة للكيانات الصغيرة (التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين) يمكنها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

3- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصادقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها؛

4- يحدد الكيان تحت مسؤوليته، الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء؛

5- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية؛

- 6- تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية؛
- 7- تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية؛ هذا الجرد يتم تنظيمه من طرف مسؤولي الكيان وذلك في إطار إعداد القوائم المالية التي تعكس الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم؛
- 8- لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من الإيرادات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلاً تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات بالتتابع، أو على أساس صاف؛
- 9- تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى "القيد المزدوج": يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات؛ يجب أن يكون المبلغ المدين مساوياً للمبلغ الدائن؛
- 10- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند عليها؛
- 11- تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصادقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق؛
- تلخص العمليات من نفس الطبيعة والتي تمت في نفس المكان وفي نفس اليوم في وثيقة محاسبية وحيدة؛
- 12- يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات؛

13- تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا، ودفترا كبيرا (دفتر الأستاذ)، ودفتر جرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة؛

يتفرع الدفتر اليومي ودفتر الأستاذ إلى عدد من الدفاتر المساعدة والسجلات المساعدة بالقدر الذي يتوافق مع احتياجات الكيان؛

تسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء وإيرادات الكيان؛ وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة، فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد)، كما أن مسك حسابات خاصة للزبائن وللموردين هو إجباري ويجب أن يظهر على مستواهم الحركات والأرصدة،

وبالنسبة لقيود دفتر اليومية تتم تبعا لمخطط حسابات المؤسسة،

يتضمن دفتر الأستاذ مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية،

تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحساب النتائج الخاصين بالكيان،

تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها، وكذا الوثائق الثبوتية، لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية؛

14- يرقم رئيس محكمة مقر الكيان ويؤشر على الدفتر اليومي ودفتر الجرد؛

15- تمسك الكيانات الخاضعة لمحاسبة مالية مبسطة لضبط يومي للإيرادات والنفقات، وتلزم بحفظ الوثائق الثبوتية لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية؛

16- تمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان، أو نقل إلى الهامش؛

17- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛

يجب أن تلي كل محاسبة ممسوكة بموجب نظام الإعلام الآلي مقتضيات الحفظ والعرف والأمن والمصادقية واسترجاع المعطيات؛

II - الإطار التصوري (المفاهيمي) للنظام المحاسبي المالي:

ضمن هذا العنصر يتم تناول كل من مجال تطبيقه، وكذا مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم للمعلومة؛

II - 1 مجال التطبيق:

يهتم الإطار التصوري بالقوائم المالية، بما في ذلك القوائم المالية المجمعة، حيث تعد وتقدم القوائم المالية مرة على الأقل في السنة، وذلك من أجل تلبية احتياجات عدد مهم من مستخدميها.

بعض المستخدمين بإمكانهم الإطلاع على حاجيات أكثر خصوصية ولديهم وسائل الحصول على معلومة إضافية مقارنة بما هو موجود ضمن القوائم المالية؛ بينما عدد من المستخدمين يريدون الاستناد على القوائم المالية كمورد أساس للمعلومة المالية.

التقارير المالية ذات الطابع الخاص؛ على سبيل الذكر البيانات والحسابات المعدة لأغراض ضريبية هي خارج مجال تطبيق هذا الإطار.

القوائم المالية كجزء من عملية المعلومة المالية، تضم عادة: الميزانية، حساب النتائج، جدول تغيرات الوضعية المالية (الذي من الممكن أن نقدمه بكيفيات مختلفة كجدول تدفقات الخزينة، أو جدول استخدامات الموارد)، ملاحظات ملحقة وقوائم أخرى ونصوص توضيحية التي تشكل جزء متكامل للقوائم المالية.

يمكننا كذلك إعداد جداول إضافية ومعلومات تتركز على القوائم المالية التي يكون من المتوقع أن تقرأ مع هذه الأخيرة.

الجداول والمعلومات الإضافية هذه يمكن أن تعالج على سبيل المثال المعلومة المالية المتعلقة بقطاعات النشاط أو بالجغرافية، أو بمعلومات مقدمة حول آثار تغيرات السعر.

بالمقابل القوائم المالية لا تضم التقارير الإدارية، تصريحات الرئيس، الحوارات والتحليل المجرات من طرف المسيرين، والعناصر الأخرى المماثلة التي قد تكون جزءا من تقرير مالي أو تقرير سنوي.

II – 2 المستخدمين واحتياجاتهم للمعلومة:

يشمل المستخدمين للقوائم المالية كل من: المستثمرين الحاليين والمحتملين، العاملين، المقرضين، الموردين والدائنين الآخرين، الزبائن، الدولة وأجهزتها، والجمهور؛ حيث يستعملون القوائم المالية لتلبية احتياجاتهم المختلفة من المعلومات.

من بين هذه الاحتياجات، نجد ما يلي:

- 1- المستثمرين: الأفراد الذين يعرضون رأس المال المخاطر به، ومستشاريهم هم معنيون بالمخطر المتأصل في استثماراتهم وبالمردودية التي ينتجها. هؤلاء هم في حاجة إلى المعلومات حتى تساعداهم في تحديد متى يمكنهم الشراء، الاحتفاظ، البيع. المساهمين هم أيضا يهتمون بالمعلومات التي تسمح لهم بتحديد قدرة المؤسسة على دفع أرباح الأسهم (dividendes).
- 2- العاملين: العاملين وممثليهم يهتمون بالمعلومة حول استقرار ومردودية المؤسسة التي توظفهم؛ يهتمون أيضا بالمعلومات التي تمكنهم من تقدير قدرة المؤسسة على حصولهم منها على مكافآت، أو امتيازات فيما يتعلق بالتقاعد، وكذا فرص التوظيف.
- 3- المقرضين يهتمون بالمعلومة لأنها تسمح لهم بتحديد هل أن قروضهم والفوائد المرتبطة بها سيتم سدادها عند الاستحقاق.
- 4- الموردين والدائنين الآخرين: الموردين والدائنين الآخرين يهتمون بالمعلومة لأنها تمكنهم من تحديد هل أن مبالغهم المستحقة سيتم سدادها عند الاستحقاق.

الموردين والدائنين الآخرين من المحتمل أن يهتمون بالمؤسسة لفترة أقصر مقارنة مع المقرضين، إلا أنهم يعتمدون على استمرارية المؤسسة خصوصا إذا كانت هذه الأخيرة عميل أساسي.

5- الزبائن: الزبائن يهتمون بالمعلومة حول استمرارية المؤسسة خصوصا عندما تكون لديهم علاقات معها على المدى الطويل، أو أنهم مرتبطون معها.

6- الدولة وأجهزتها: الدولة وأجهزتها تهتم بتوزيع الموارد ومن ثم بأنشطة المؤسسات. تفرض أيضا متطلبات الإفصاح حتى تضبط أنشطة المؤسسات، من تحديد للسياسات الجبائية وقاعدة الإحصائيات للمنتوج الوطني أو الإحصائيات المماثلة.

7- الجمهور: المؤسسات تؤثر على الرأي العام بطرق مختلفة، على سبيل المثال بإمكانها المساهمة بصورة جوهرية في الاقتصاد المحلي، وبطرق عديدة، خصوصا بتوفير فرص عمل وربط أو رعاية زبائنهم بموردين محليين.

القوائم المالية يمكن أن تساعد الجمهور بمنحه معلومات حول الاتجاهات والتطورات الأخيرة لازدهار المؤسسة وحول مدى أنشطتها.

وعلى الرغم من أن كل المعلومات التي يحتاج إليها هؤلاء المستعملين لا يمكن الوفاء بها من خلال القوائم المالية فقط؛ إلا أن هناك احتياجات مشتركة بين كل المستعملين يمكن أن تلبى من خلالها.

إذن من هنا فإن إدارة المؤسسة تقع على عاتقها مسؤولية تحضير وتقديم القوائم المالية، تهتم الإدارة كذلك باستمرار المعلومة في القوائم المالية، حتى من خلال الوصول إلى معلومات مالية وتسيير إضافي الذي يساعد في تخطيطها وفي اتخاذ قراراتها وفي مسؤولياتها للرقابة؛ الإدارة لها القدرة على تحديد شكل ومضمون هذه المعلومة الإضافية حتى تلبى احتياجاتها الخاصة.

مع ذلك فإن تقديم هذه المعلومة هو خارج مجال تطبيق هذا الإطار؛ لكن القوائم المالية المنشورة تركز على المعلومات المستعملة من طرف الإدارة حول الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة.

III – المبادئ والاتفاقيات المحاسبية:

نتناول ضمن هذا العنصر كل من الطرق المحاسبية والفرضيات الأساسية عند تحضير القوائم المالية والمبادئ الأساسية للمحاسبة.

III – 1 طرق محاسبية، المحاسبة والقوائم المالية:

الطرق المحاسبية لها مبادئها وقواعدها واتفاقياتها، وكذا قوانين وتطبيقات خاصة مطبقة من طرف الكيان من أجل إعداد وتقديم قوائمه المالية؛ هذه الطرق يتم تطبيقها بصورة دائمة من دورة لأخرى.

يجب أن تقوم الإدارة باختيار وتطبيق الطرق المحاسبية لمؤسسة من أجل أن تكون القوائم المالية مطابقة لكل النصوص والتشريعات المحاسبية الوطنية المطبقة. في حالة عدم وجود نصوص محددة، تقوم الإدارة بإعداد طرق من أجل أن تعطينا القوائم المالية معلومات:

- ملائمة لاحتياجات المستعملين الذين لديهم قرارات سيتخذونها؛
- يمكن الاعتماد عليها وذلك في كون أنها تلك:
 - * التي تقدم صورة وفيّة حول النتائج والوضعية المالية للمؤسسة،
 - * التي تترجم الحقيقة الاقتصادية للأحداث والمعاملات وليس مجرد شكلها القانوني،
 - * التي تكون حيادية، يعني دون تحيز،
 - * التي تكون حذرة،
 - * التي تكون كاملة في كل جوانبها الهامة.

عند غياب نصوص محددة ومترجمة، بإمكان المؤسسة أن تمارس الحكم من أجل إعداد طريقة محاسبية بغية تزويد مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة بالمعلومات الأكثر نفعا. ولأن تقرر الإدارة فأنها تأخذ بعين الاعتبار:

- الأحكام والتعليقات للمعايير المحاسبية الدولية التي تتناول المسائل المماثلة وذات الصلة؛
- التعاريف ومعايير الاعتراف (التسجيل المحاسبي) وتقييم الأصول، الخصوم، الإيرادات، والأعباء المصرح بها في الإطار التصوري؛
- المواقف الرسمية لهيئات معايير أخرى والممارسات المقبولة لقطاع النشاط المقدر، لكن المقدر فقط أين يكون ملائم وموثوق.

III – 2 الفرضيات الأساسية عند تحضير القوائم المالية:

وتتمثل في فرضيتين اثنتين، هما: محاسبة الدورة، واستمرارية الاستغلال؛

1- محاسبة الدورة (محاسبة التعهد، أو المحاسبة على أساس الاستحقاق):

وهو أن يتم تسجيل مختلف المبادلات والأحداث على أساس الاستحقاق، بمعنى لحظة وقوع هذه المعاملات أو الأحداث وليس عند دخول التدفقات النقدية المرتبطة بها.

وهي معروضة في القوائم المالية للدورات التي تتعلق بها.

2- استمرارية الاستغلال:

عند إعداد الوثائق المحاسبية يفترض أن المؤسسة ستواصل نشاطها؛ ذلك أنه في حالة عدم استمرارية الاستغلال لا يمكننا تصور طرق، كالإهلاك مثلا الذي يقود إلى توزيع تكلفة الاستثمار على عدة دورات محاسبية، نفس الشيء بالنسبة "للأعباء النشطة les charges activées" كالتكاليف الواجب توزيعها مثلا.

ذلك أن عدم اليقين بشأن استمرارية الاستغلال لا بد من تبريره، والقاعدة التي على أساسها توقف النشاط يجب تحديدها.

III – 3 المبادئ الأساسية للمحاسبة:

وتشمل مبادئ المحاسبة الأساسية كل من: مبدأ استقلالية (اتفاقية) الكيان، مبدأ الوحدة الزمنية، مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، مبدأ استقلالية الدورات، مبدأ وحدة القياس، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ تبرير الوقائع، مبدأ عدم المقاصة، مبدأ ديمومة الطرق، مبدأ ثبات (عدم المساس) للميزانية الافتتاحية، مبدأ الصورة الوفية.

والتي يمكننا تصنيفها إلى ثلاث مستويات:

- مبادئ الملاحظة؛
- مبادئ التقييم؛
- مبادئ المسؤولية المتعلقة بـ "الالتزامات المعنوية للمحاسب".

III – 3 – 1 مبادئ الملاحظة (المشاهدة):

وتتضمن كل من: مبدأ استقلالية (اتفاقية) الكيان، مبدأ الوحدة الزمنية، مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي عن المظهر القانوني، ومبدأ استقلالية الدورات المحاسبية.

1- مبدأ استقلالية (اتفاقية) الكيان:

المؤسسة وفق هذا المبدأ نعتبرها كأنها كيان مستقل، منفصل على مالكيه، وذلك بغض النظر عن الإطار القانوني الذي يجري فيه نشاطها؛ فالمحاسبة المالية تركز على الفصل بين أصول وخصوم وأعباء وإيرادات الكيان والمشاركين بأموالهم الخاصة أو المساهمين.

فالقوائم المالية للكيان لا تأخذ في الحسبان سوى معاملات المؤسسة، وليس مالكيها.

2- مبدأ الوحدة الزمنية:

إن الاستمرارية في نشاط الكيان لفترة طويلة غير محددة هو مبرر لتحديد مدة زمنية معينة يمكن على ضوءها معرفة إيرادات وأعباء الكيان ونتيجة نشاطه في هذه الفترة؛ الدورة المحاسبية عادة هي اثني عشرة (12) شهرا تغطي السنة المدنية، إلا أنه يمكن السماح لمؤسسة بإقفال دورتها بخلاف 12/31/ن عندما يكون نشاطها مرتبط بدورة استغلال غير متطابقة مع السنة المدنية.

في الحالات الاستثنائية أين تكون الدورة أقل أو أكثر من اثني عشرة (12) شهرا خصوصا في حالة الإنشاء، أو توقف الكيان خلال الدورة، أو في حالة التغيير لتاريخ الإقفال، يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها. (المادة 30 من م م م).

3- مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي عن المظهر القانوني:

العمليات ينبغي تسجيلها وتقديمها ضمن القوائم المالية وفقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، وليس فقط شكلها القانوني.

4- مبدأ استقلالية أو فصل الدورات:

إن نتيجة كل دورة هي مستقلة عن سابقتها وعن تلك التي تليها، ولتحديدتها يجب إذن إدخال الأحداث والعمليات المتعلقة بها فقط دون إدراج ما سواها.

على افتراض أن حدث له سببية مباشرة وذو أهمية بالنسبة لوضعية موجودة تاريخ إقفال الحسابات لدورة حيث يعرف بين هذا التاريخ وتاريخ إنشاء حسابات تلك الدورة، فإنه يتوجب ربط هذا الحدث بالدورة المقفلة، ويتم إجراء هذا الربط على قاعدة معلومات معروفة تاريخ إنشاء الحسابات.

إذا كان هناك حدث أو معاملة إيرادها بعد تاريخ إقفال الدورة، إلا أنه لا يؤثر على الوضع القائم في أصول أو خصوم الدورة التي تسبق الإقفال، فإنه لا يتم إجراء أي تعديل.

إلا أنه وفي إطار الإشارة إلى المعلومات ضمن الملحق، فيتم الإشارة إليه إذا كان يمثل أهمية لها تأثيراتها على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

III - 3 - 2 مبادئ التقييم:

وتتضمن المبادئ التالية: وحدة القياس، التكلفة التاريخية، الحيطة والحذر.

1- مبدأ وحدة القياس:

الحاجة إلى وحدة قياس وحيدة لتسجيل المعاملات لمؤسسة يتمثل في الأصل في اختيار العملة (الدينار الجزائري) كوحدة قياس المعلومات المنقولة ضمن القوائم المالية.

تسجل فقط المعاملات والأحداث التي يمكن قياسها بالقيمة النقدية، بينما المعلومات غير القابلة للقياس والتي من الممكن أن يكون لها أثر مالي ينبغي أيضا أن تذكر ضمن القوائم المالية (المادة 12 من م م م).

2- مبدأ التكلفة التاريخية:

باستثناء أحكام خاصة متعلقة ببعض الأصول والخصوم، فإن عناصر الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات يتم تسجيلها محاسبيا وتقدم ضمن القوائم المالية وفق التكلفة التاريخية، بمعنى على أساس قيمتها بتاريخ وقوعها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو ارتفاع القدرة الشرائية للنقود.

لكن بعض الأصول والخصوم المحددة كأدوات مالية مثلا ينبغي تقييمها بالقيمة العادلة.

3- مبدأ الحيطة والحذر:

الحيطة والحذر هي التقدير العقلاني للظواهر في ظل شروط عدم اليقين حتى يتم تجنب نقل المخاطر في المستقبل، عدم اليقين أو الشك قد يمثل عائق للذمة المالية أو لنتيجة الكيان.

إذن يقضي هذا المبدأ بعدم الأخذ في الحساب أية إيرادات من المتوقع أن تتحقق في المستقبل، كتسجيل نواتج مستقبلية سوف يحققها الكيان، مع الاحتياط والأخذ في الحساب للخسائر التي يمكن أن تحدث مستقبلا انطلاقا من الإعداد وإمكانية مواجهتها.

أي ينبغي ألا تكون هناك مبالغة في الأصول والإيرادات، وألا يكون هناك تقليل في الخصوم والأعباء.

لكن تطبيق مبدأ الحيطة والحذر ينبغي ألا يقودنا إلى تشكيل احتياطات غامضة أو مؤونات مفرطة.

III – 3 – 3 مبادئ المسؤولية:

هذه المبادئ تتعلق بالالتزامات المعنوية للمحاسب؛ وتضم كل من مبدأ: تبرير الوقائع، الأهمية النسبية، عدم المقاصة، ديمومة الطرق، ثبات (عدم المساس) للميزانية الافتتاحية، مبدأ الصورة الوفية.

1- مبدأ تبرير الوقائع (صراحة البراهين):

وهو أن يستند كل قيد محاسبي من حيث المبدأ، إلى مستند مؤرخ يؤيده بحيث يحمل توقيع أو خاتم المسؤول عن العملية (المادة 18 من م م م). هذا المبدأ أساسي بالنسبة لمحافظ الحسابات والمراجع من أجل القيام بمهامهما.

زد على ذلك أن إعداد القوائم المالية التي تعتمد مثلا على اختيار مدة الإهلاك، مبلغ المؤونة، ومختلف التسويات التي تجري على مستواها هذه كلها لا تعتمد على قوانين علمية بل على تقديرات للوقائع المتأنية من حكم المحاسبين.

2- مبدأ الأهمية النسبية:

إن القوائم المالية ينبغي أن تسلط الضوء على أي معلومات ذات دلالة معتبرة، بمعنى كل معلومة بإمكانها أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستعملون حول الكيان استنادا إلى القوائم المالية.

المبالغ البسيطة يمكن تجميعها مع مبالغ متماثلة (متطابقة) لعناصر ذات طبيعة أو وظيفة متشابهة.

ذلك أن المعايير المحاسبية ليس القصد منها أن تطبق على العناصر دون أهمية.

3- مبدأ عدم المقاصة:

لا يمكن إجراء أية مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من الإيرادات؛ إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلاً تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات بالتتابع. أو على أساس صاف (المادة 15 من ن م م).

هذه المقاصة مفروضة أو مسموح بها من طرف هذا النظام.

أعباء وإيرادات ذات صلة نشأت عن أحداث ومعاملات متماثلة ولا تمثل دلالة خاصة يمكن المقاصة فيما بينها.

4- مبدأ ديمومة (ثبات) الطرق:

الاتساق والقابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية خلال فترات متتالية يعني ديمومة عند تطبيق قواعد وإجراءات متعلقة بتقييم العناصر وتقديم المعلومات.

لا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية للكيان المعني (المادة 39 من ن م م).

تحدد كفاءات أخذ تغير التقدير والطرق المحاسبية، بعين الاعتبار ضمن القوائم المالية عن طريق التنظيم. (المادة 40 من ن م م)

لدينا على سبيل المثال بالنسبة للمخزونات: طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، FIFO، أما بالنسبة للتبittات (الاهتلاكات) الثابت، المتصاعد، المتناقص، طريقة وحدات الإنتاج.

5- مبدأ ثبات (عدم المساس) للميزانية الافتتاحية:

حسب هذا المبدأ، فإن الميزانية الافتتاحية للدورة (ن) تتعلق إلزاماً بالميزانية الختامية للدورة (ن-1).

هذا المبدأ أساسي فهو الكفيل بترجمة الاستمرارية بين الدورات.

6- مبدأ الصورة الوفية:

إن القوائم المالية ينبغي أن تعطي صورة وافية عن الوضعية المالية للكيان.

الصورة الوفية هي الهدف المبتغى، من حيث طبيعتها وصفاتها ومن حيث الاحترام للقواعد المحاسبية، فمن خلال الصورة الوفية تكون القوائم المالية للكيان قادرة على إعطاء المعلومة الملائمة حول الوضعية المالية والآداء وتغير الوضعية المالية للكيان؛ بمعنى أخص تعني الصورة الوفية احترام القواعد والمبادئ المحاسبية.

لكن في الحالات الاستثنائية أين يكون التطبيق لقاعدة محاسبية غير مؤهل لإعطاء صورة وافية للكيان، ينبغي إذن التخلي عنها؛ لكن يصبح من المهم الإشارة ضمن ملحق القوائم المالية إلى أسباب هذا التخلي.

المعالجات المحاسبية غير الملائمة، لا يتم تصحيحها لا بالإشارة إلى الطرق المحاسبية المستعملة ولا بمعلومات ضمن الملحق أو أي نصوص مفسرة.

IV - الخصائص النوعية للقوائم المالية:

لأغراض اتخاذ القرار، فإن القوائم المالية يجب أن تضمن الشفافية حول حقيقة الكيان فتقدم معلومة كاملة ومفيدة.

هذه المعلومة يجب أن تشمل المواصفات التالية:

- 1- الملاءمة: إن المعلومة هي ملاءمة للقياس أين يمكن أن تؤثر على مستخدميها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية حيث تساعدهم لتقييم أحداث الماضي أو الحاضر أو المستقبل؛ إن الملاءمة لمعلومة هي مرتبطة بطبيعتها وبأهميتها النسبية.

2- الموثوقية: معلومة ذات موثوقية هي تلك الخالية من الأخطاء الفادحة والتحيز، وعندما تم إعدادها فإنها أنجزت على أساس المعايير التالية:

* البحث عن الصورة الوفية؛

* أسبقية الواقع الاقتصادي عن المظهر القانوني؛

* الحيادية؛

* الحيطة؛

* الاكتمال.

3- قابلية المقارنة: معلومة ذات قابلية للمقارنة عندما يتم إعدادها وتقديمها بطريقة أكثر انسجامية حتى تسمح لمستخدميها القيام بمقارنات ذات دلالة عبر الزمن وبين المؤسسات.

4- الوضوح: المعلومة الواضحة هي المعلومة سهلة الفهم من طرف كل مستخدم له معارف أساسية في التسيير وفي الاقتصاد وفي المحاسبة، وعلى استعداد لدراسة المعلومة.

دراسة التثبيات

سنتطرق ضمن هذا الفصل إلى العناصر التالية: التثبيات العينية والمعنوية والتثبيات المالية وكذا معالجة بعض الحالات الخاصة بالتثبيات العينية، اهتلاك التثبيات، التقييم اللاحق للتسجيل الأولي، التنازل عن التثبيات والتسيير المحاسبي للتثبيات.

أولا: التثبيات العينية:

I- قواعد التسجيل في الصنف الثاني:

بالإضافة إلى أننا نعتبر عنصر ما من ضمن الأصول إذا كان من المحتمل أن يقدم هذا الأصل منافع اقتصادية مستقبلية، وأن تكلفته يمكننا تقييمها بصورة صادقة، فإن هناك شروط أخرى من الضروري توفرها، لأن نعتبره من ضمن التثبيات العينية تتمثل فيما يلي:

- 1- يعتبر مورد اقتصادي مراقب من طرف الكيان؛
- 2- نتج عن عمليات أو أحداث سابقة؛
- 3- موجه للاستعمال بصورة دائمة؛
- 4- المدة الاقتصادية تتجاوز سنة.

II- التقييم الأولي:

II-1 في حالة الحيازة (الاقتناء): التقييم الأولي لتثبيت عيني من أجل تسجيله ضمن الميزانية هو التكلفة التي تم تحملها لوضعه في الخدمة في ضوء استعماله المتوقع؛ تكلفة الحيازة تضم:

- سعر الشراء (بمعنى السعر المتفق عليه مع المورد، منقوصا منه الرسوم المسترجعة والتخفيضات التجارية المحصلة)؛
 - كل التكاليف المباشرة (أي الضرورية لاقتناء التثبيت ووضعه في حالة الاستعمال)؛
- أي:

سعر الشراء (بالصافي التجاري) + مجمل المصاريف المدفوعة إلى الغير إلى غاية وصول التثبيت إلى الكيان وتركيبه وجاهزته للاستعمال وتشمل ما يلي: مصاريف النقل + مصاريف جمركية + مصاريف وسيط العبور + مصاريف تأمين + خدمات وتركيب التثبيت + الحقوق الجمركية والرسوم غير المسترجعة.

مثال 1:

120 000 دج	اقتناء آلة إنتاجية بـ:
15 000 دج	مصاريف النقل:
20 000 دج	تأمين:
10 000 دج	تركيب:

ومنه: تكلفة الحيازة = 165 000 دج

تاريخ العملية			
120 000	165 000	404	215
45 000		401	
		حيازة آلة وفق	
		فاتورة رقم...	
		بتاريخ...	
		المورد...	

مثال 2:

120 000 دج	اقتناء آلة إنتاجية بـ:
17 % (قابل للاسترجاع)	الرسم على القيمة المضافة
15 000 دج	مصاريف النقل:
20 000 دج	تأمين:
10 000 دج	تركيب:

ومنه: تكلفة الحيازة = 165 000 دج

تاريخ العملية				
	165 000			215
	28 050			*4456
		رقم المسترجعة على التثبيات والخدمات		
140 400		TTC	404	
52 650		TTC	401	
		حيازة آلة وفق فاتورة رقم...		
		بتاريخ...		
		المورد...		

$$\bullet \quad \frac{4456}{17\%} = (120\,000 \times 17\%) + (15\,000 + 20\,000 + 10\,000) \times$$

$$= 20\,400 + 7\,650$$

$$= 28\,050 \text{ دج}$$

مثال 3: نفس المثال السابق إلا أن (TVA: 17 %) (غير قابل للاسترجاع).

ومنه: تكلفة الحيازة = 193 050 دج

تاريخ العملية		215
140 400 52 650	193 050	
حيلة آلة وفق فاتورة رقم... بتاريخ... المورد...		404 401

مثال 4: آلة إنتاجية بـ 200 000 دج

TVA 17 % (قابل للاسترجاع)

نقلت بوسائل المؤسسة الخاصة وارتكب السائق مخالفة قانونية غرامتها 800 دج

تكلفة الحيازة تساوي: 200 000 دج

		تاريخ العملية			
	200 000 34 000				215 4456
234 000				404	
			حيلة آلة وفق فاتورة رقم... بتاريخ... المورد...		
		//			
	800				6561
800				530	
			سند عقوبة رقم...		

أو وفق القيد المركب التالي:

تاريخ العملية					
	200 000				215
	34 000				4456
	800				6561
234 000				404	
800				530	
		حيلة آلة وفق فاتورة			
		رقم... بتاريخ...			
		المورد... مع تحمل			
		عقوبة وفق سند رقم...			

مثال 5: عند تفريغ الآلة الإنتاجية وقع لها عطب تم إصلاحه ودفعت أعباء إصلاحه بـ 500 دج.

إذن: تكلفة الحيازة تساوي: 200 000 دج

تاريخ العملية				
234 000	200 000 34 000		404	215 4456
		حيازة آلة وفق فاتورة رقم... بتاريخ... المورد...		
		//		
500	500		512	615
		فاتورة رقم... بتاريخ... المورد...		

أو وفق القيد المركب التالي:

تاريخ العملية				
234 000 500	200 000 34 000 500		404 512	215 4456 615
		حيازة آلة وفق فاتورة رقم... بتاريخ... المورد... مع تحمل أعباء إصلاحات وفق فاتورة رقم...		

مثال 6: اقتنت مؤسسة مبنى وكانت المعلومات المتعلقة به كما يلي:

1 000 000 دج	سعر الشراء بـ:
10 000 دج	أتعاب الموثق:
40 000 دج	حقوق التسجيل:
10 000 دج	أتعاب المهندس المعماري:

17 TVA % (قابل للاسترجاع)

ومنه: تكلفة الحيازة = 1 010 000 دج، ذلك أن أتعاب الموثق وحقوق التسجيل يتم إدراجهما ضمن الأعباء وليس التثبيات (المبنى).

إلا أن هناك استثناء بالنسبة لأتعاب الموثق وإذا كانت معتبرة يمكننا إدراجها ضمن تكلفة الحيازة، خصوصا إذا تعلق الأمر بحيازة أرض فهذه الأتعاب تمثل نسبة مئوية من سعرها.

تاريخ العملية				
	1 010 000			213
	171 700			4456
	10 000			622
	40 000			645
1 170 000			404	
11 700			401	
50 000			512	
		حيازة مبنى		
		وفق عقد ملكية		
		فاتورة رقم...		
		بتاريخ...		
		المورد...		
		مع		
		تحمل اعباء		
		وفق فاتورة		
		رقم...		

II - 2 في حالة انتاجه بوسائل المؤسسة الخاصة: لتحديد تكلفة

تثبيت منتج بوسائل المؤسسة الخاصة نستعمل نفس المبادئ بالنسبة للتثبيات المحازة؛ فتكلفة إنتاج تثبيت عيني تساوي إلى تكلفة شراء المواد المستهلكة مضاف إليها أعباء أخرى تم تحملها خلال العملية الإنتاجية، يعني الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن إدراجها منطقيا ضمن تكلفة إنتاج هذا العنصر؛ تستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية (نشاط أقل من القدرة الإنتاجية الحقيقية) عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل.

وتدخل الأعباء ضمن تكلفة الإنتاج انطلاقا من التاريخ الذي أخذت فيه الإدارة قرار إنتاج التثبيت من أجل استخدامه (كالمباني مثلا نضيف إليها

مصاريف الدراسات، أتعاب المهندس المعماري، ومصاريف الهدم من أجل إعادة البناء المباشر للمبنى) ونتوقف عند وضع التثبيت في المكان وفي حالة الاستخدام وذلك تبعاً للاستعمال المتوقع.

وبالنسبة لتكاليف الاقتراض المتعلقة بإنتاج تثبيت عيني ندرجها فقط عندما تفوق فترة إنتاجه السنة المالية الواحدة وندرج سوى التكاليف الموافقة لفترة الإنتاج.

يتم إثباتها المحاسبي وفق مرحلتين، أولها تسجيل إدراج الأعباء التي تم تحملها لأجل إنتاج هذا التثبيت، وثانيهما تسجيل دخول التثبيت لذمة المؤسسة، وذلك كما يلي:

		تاريخ اثبات الاعباء		6x
XXXX	XXXX		3x	
XXXX			28x	
XXXX		احد حسابات الخزينة	51x	
XXXX		احد حسابات المدينون	40x	
		اثبات اعباء اجاز مبنى وفق فاتورة رقم... بتاريخ... المورد...		
		تاريخ دخول التثبيت		
XXXX	XXXX		732	213x
		دخول مبنى لنمة المؤسسة وفق محضر اثبات رقم...		

II - 3 التثبيتات المحازة كحصة مساهمة عينية: نسجلها محاسبيا وفق

القيم التي وردت بها ضمن اتفاق المساهمة، وذلك كما يلي:

تاريخ الوعد بالمساهمة			
XXXX	XXXX	الوعد بتقديم مساهمة عينية	101
XXXX	XXXX	تاريخ دخول التثبيت	456
XXXX	XXXX	دخول التثبيتات لذمة الموسسة وفق محضر رقم ... لمحفظ المساهمات	2x

II - 4 التثبيتات المحازة مجانا: نقيمها بقيمتها العادلة تاريخ دخولها؛ في

حالة عدم وجود أسعار في السوق، فإن التقييم بالقيمة العادلة يتم تحديده إما بالقيمة التبادلية التي يتفق عليها طرفين مستقلين، وإما عن طريق سعر السوق لعنصر ذو مواصفات قريبة، وإما كذلك بحساب القيمة الحالية الصافية للتدفقات المستقبلية المحققة، وذلك كما يلي:

تاريخ دخول التثبيت			
XXXX	XXXX	دخول التثبيتات المحيزة مجانا لذمة الموسسة وفق محضر رقم ...	104
XXXX	XXXX		2x

II - 5 التثبيتات المحازة في شكل إعانة: نسجلها بتكلفة حيازتها أو

إنتاجها، الإعانات المستلمة ليس لها تأثير على تقييم التكلفة الأولية لدخول الأصل، وذلك كما يلي:

تاريخ دخول التثبيت		131 او 132	2x
XXXX	XXXX		
		دخول التثبيتات المحيزة في شكل اعانة لذمة المؤسسة وفق محضر رقم ...	

II- 6 حيازة تثبيت من الخارج: أي مؤسسة جزائرية بإمكانها القيام

بعمليات تجارية مع الخارج؛ هذه العمليات تتم بالعملة الصعبة (دولار، أورو، جنيه إسترليني، ين ياباني، ...) وتفيد محاسبا بالدينار الجزائري بسعر صرف تاريخ الشراء؛ تسويتها (تسديد أم تحصيل) يمكن أن تكون مباشرة أم بالآجل.

عندما تكون التسوية بالآجل يمكن أن تظهر فروقات في الصرف في الديون الموافقة لها (سواء عند التسديد أو عند التحصيل) أو عند تقييم الديون في الحقوق في نهاية الدورة؛ فالمؤسسة في هذه الحالة تحقق ربح صرف أو خسارة صرف حسب الوضعية؛ حتى أن المعالجة المحاسبية ليست نفسها.

إذن كيف تتم معالجة هذه الفوارق ؟

هنالك العديد من الطرق لمعالجة هذه المشاكل سنقتصر على إحداها وهي:

- أن نقيم التثبيتات بسعر صرف تاريخ الشراء:

مثال: تحصلت مؤسسة "SMC" على الفاتورة الشكلية لمجموعة تثبيات، موضحة في الجدول أدناه مع أسعارها الوحدوية بالدولار الأمريكي. علما أن سعر صرف تاريخ الشراء - 09/05/ن - هو 71,48100 دج.

Réf.	Description	Quantité	Prix Unitaire	Montant
M1	Acc. Machine TxMO12	12	364,62	4 375,44
M2	Sound Cards	80	43,72	3 497,31
M3	Scanners	10	79,11	791,14
M4	Subwoofer	10	9,91	99,10
Total	Cout: 8 (012,99\$+Fret:	750,00\$) =		8 762,99

وفي 09/30 ن تحصلت المؤسسة على هذه التثبيات مع وثيقة D3 التي
تظهر الرسوم الآتية:

Article	Désignation	Assiette (DA)	Droits douane *		TVA *	
			Taux	Montant	Taux	Montant
0001	M1	312 761.79	5%	15637.09	17%	55 827.81
0002	M2	249 990.79	30%	74997.24	17%	55 247.97
0003	M3	56 551.30	5%	2827.57	17%	10 094.41
0004	M4	7 084.07	30%	2125.22	17%	1 565.58
						122 735.77
	Totaux	626 387.95		95587.12		

• الحقوق الجمركية تحسب من الوعاء

- الرسم على القيمة المضافة (TVA) تحسب من (الوعاء + الحقوق الجمركية)

المطلوب: قم بحساب تكلفة حيازة كل من هذه العناصر، ثم سجلها محاسبيا.

الحل:

تكلفة الشراء = سعر الشراء + مصاريف الشراء + الرسوم غير المسترجعة

$$M1 = 312\,761,79 + 15\,637,09 = 328\,398,88 \text{ دج}$$

$$M2 = 249\,990,79 + 74\,997,24 = 324\,988,03 \text{ دج}$$

$$M3 = 56\,551,30 + 2\,827,57 = 59\,378,87 \text{ دج}$$

$$M4 = 7\,084,07 + 2\,125,22 = 9\,209,29 \text{ دج}$$

ومنه التسجيل المحاسبي يكون كالآتي:

09/30 ن			
	328 398,88		21501
	324 988,03		21502
	59 378,87		21503
	9 209,29		21504
	122 735,77		4456
626 387,95		404	
218 322,89		4476	
		حيازة تشيئات من الخارج وفق الفواتير ذات الأرقام التالية...	

• $TVA + \text{الحقوق الجمركية} = 218\,322,89$

التسوية: عند التسديد، تسدد المؤسسة وفق سعر صرف تاريخ التسديد. ومنه حسب مثالنا السابق يمكننا تصور ثلاث حالات:

الدينار DA الجزائري \$/ الدولار الأمريكي	سعر صرف تاريخ العملية	سعر صرف تاريخ التسديد		
		الحالة 1	الحالة 2	الحالة 3
1\$	71,481 00	71,481 00	71,460 00	71,500 00

حسب الحالة 1: المؤسسة لن تحقق لا ربح صرف ولا خسارة صرف ذلك أن سعر صرف تاريخ الشراء لم يتغير؛ الإثبات المحاسبي يكون كالتالي:

تاريخ التسديد				
404	512	626 387,95	626 387,95	626 387,95
		تسديد التبعية المستوردة وذلك تبعا للاشعار المدين رقم... من المورد...		

الحالة 2: المؤسسة ستحقق ربح صرف، يساوي إلى:

سعر صرف تاريخ الشراء 71,48100

سعر صرف تاريخ التسديد 71,46000

ربح صرف يقدر بـ 0,02100 دج لـ \$

ويساوي إلى: $0,02100 \times 8\,762,99 = 184,02$ دج

الإثبات المحاسبي يكون كالتالي:

تاريخ التسديد			
626 203,93 184,02	626 387,95	512 766	404
		تبعا للاشعار المدين رقم... للتسديد فاتورة التثبيتات المستوردة من المورد... مع الحصول على ربح صرف	

الحالة 3: المؤسسة ستحقق خسارة صرف، تساوي إلى:

سعر صرف تاريخ الشراء 71,48100

سعر صرف تاريخ التسديد 71,50000

خسارة صرف تقدر بـ 0,01900 دج ل \$

وتساوي إلى: $0,01900 \times 8\,762,99 = 166,50$ دج

الإثبات المحاسبي يكون كما يلي:

تاريخ التسديد			
626 554,45	626 387,95 166,50	512	404 666
		تبعا للاشعار المدين رقم... للتسديد فاتورة التثبيتات المستوردة من المورد... مع تحمل خسارة صرف	

III- الضمانات المحجوزة والتشittات العينية:

إن الضمانات تقتطع من طرف الزبائن نظير التشittات التي اقتنوها من الموردين، وتحسب قيمة الضمان كنسبة مئوية من قيمة الفاتورة الأصلية وتحجز لدى الزبون.

وتسجل محاسبيا في الجانب الدائن من ح/165 الودائع والكفالات المقبوضة أو ح/4045 موردين: اقتطاع الضمان (بحسب مدة الضمان هل تفوق السنة أم لا)؛ إلى حين انتهاء مدة الضمان يعاد دمج المبلغ المحجوز في الجانب الدائن من ح/404 موردين التشittات.

III- 1 عند حجز الضمان:

مثال: استلمت مؤسسة مبنى من طرف مقاول بـ

المبلغ: 2 420 000 دج

ضمان محجوز بـ (5 %) لمدة 18 شهر أي: 121 000 دج

باقي التسديد: 2 299 000 دج

121 000 2 299 000	2 420 000	تاريخ حيازة المبنى قيد ملكية المبنى وفق فاتورة رقم... بتاريخ... المورد...	213x 165 404
----------------------	-----------	--	------------------------

III- 2 عند استحقاق الضمان: هناك حالتين لاستحقاق الضمان المحجوز

إما أن يكون التشitt صالحا وإما أن يظهر به عيب:

أ- عند تأكد الزبون من صلاحية التثبيت وبعد مرور 18 شهرا من تاريخ حجز المبلغ يعاد دمج الضمان المحجوز في حساب موردو التثبيتات ويقوم الزبون بتسديده؛ وذلك كما يلي:

121 000	121 000	تاريخ انتهاء فترة الضمان	قيد الضمان المحجوز كدين تثبيت	404	165
121 000	121 000	تاريخ التسديد	شيك رقم...	512	404

ب- إذا اتضح للزبون بعد مضي فترة الضمان أن التثبيت به عيب عندها يكون المقاول (المورد) مجبرا بتصليحه وإلا سوف لن يحصل على قيمة هذا الضمان المحجوز.

في هذه الحالة نكون أمام وضعيتين:

الوضعية 01: قام المقاول بتصليح العيب؛ في هذه الحالة يتم إعادة دمج الضمان المحجوز في حساب موردو التثبيتات ثم يسدد مثله مثل الحالة الأولى.

الوضعية 02: لم يتم المقاول بتصليح العيب بل تكفلت به المؤسسة لوحدها؛ في هذه الحالة تقوم المؤسسة باقتطاع قيمة فاتورة التصليح من قيمة الضمان المحجوز، فتعالج قيمة الفاتورة كعبء ويحمل للدورة المحاسبية، والمبلغ المقتطع يعتبر كنوائج، وذلك كما يلي:

مثال: إذا افترضنا بأن المبنى به عيب وقامت المؤسسة بتصليحه، وكانت قيمة الفاتورة 30 000 دج دفعتها بشيك بنكي، المعالجة المحاسبية لهذه الوضعية تكون كما يلي:

30 000	30 000	خلال فترة الضمان		512	615
		فاتورة رقم... بتاريخ... المورد...	عند انتهاء فترة الضمان		
91 000 30 000	121 000	اثبات الضمان كدين مع استرجاع جزء		404 758	165
		تاريخ التسديد			
91 000	91 000	شيك رقم...		512	404

V- معالجة التثبيات المحازة في إطار الإيجار التمويلي

(location financment):

تعريف إيجار التمويل: هو عقد إيجار يترتب عليه تحويل المخاطر والمنافع المتصلة بملكية الأصول بصفة شبه كلية إلى المستأجر، كما يمكن أن يتم تحويل الملكية عند نهاية العقد.

معايير تحديد العقد التمويلي: التصنيف لعقد إيجار إلى عقد إيجار تمويلي أو إلى عقد إيجار بسيط يتعلق بحقيقة المعاملة أكثر منها شكل العقد.

ومن بين هذه المعايير التي تؤدي بنا إلى تصنيف عقد إيجار إلى إيجار تمويلي نذكر ما يلي:

- ملكية الأصل تحول للمستأجر فيما يتعلق بمدة الإيجار،
- عقد الإيجار يعطي للمستأجر خيار شراء الأصل الذي يبدأ مع انطلاق عقد الإيجار، وهناك يقين معقول من ممارسة هذا الخيار،

- مدة الإيجار تغطي القسم الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل حتى ولو لم يتم تحويل الملكية،
- مع بداية عقد الإيجار فإن القيمة المحينة للدفعات في إطار عقد الإيجار تقوم على الأقل برفع شبه كلي للقيمة العادلة للأصل المؤجر،
- الأصول المؤجرة ذات طبيعة خاصة، والمستأجر لوحده هو من يستعملها دون أن يدخل عليها تعديلات رئيسية.

عملية قرض الإيجار:

تم عملية قرض الإيجار وفق خمسة (05) مراحل:

- المرحلة الأولى تسمى بالمرحلة التحضيرية وفيها يحدد المستعمل المستقبلي للتثبيت التثبيت المراد اقتنائه وكذا يقوم باختيار المورد، بعدها يلجأ لشركة قرض الإيجار التي ستضمن له تمويل هذه الحيازة ويعد معها عقد.
- المرحلة الثانية وهي مرحلة الاتفاق على بنود العقد، حيث فيها يتم إبرام العقد بين المستعمل المستقبلي وشركة قرض الإيجار حيث يحدد هذا العقد خصوصا مبلغ الإتاوات (الأقساط) التي سيدفعها المستعمل وأيضا يضم العقد المبلغ الثابت لخيار الشراء في نهاية مدة العقد.
- المرحلة الثالثة وهي المرحلة التي تشتري فيها الشركة التثبيت من المورد الذي تم تحديده في المرحلة التحضيرية، حيث فيها تم اختيار التثبيت من طرف المستعمل المستقبلي؛ إلا أنه تبقى الشركة الممولة هي المالك لهذا التثبيت طيلة مدة العقد.
- المرحلة الرابعة وهي المرحلة التي تمت فيها عملية الإيجار فعليا، وفيها يدفع المستعمل مبلغ الإتاوات المحدد في العقد.
- المرحلة الخامسة وهي مرحلة رفع خيار الشراء أم لا، ذلك أنه في نهاية العقد المستعمل يكون بإمكانه رفع خيار الشراء الذي كان متوقعا في العقد؛ وإلا يقوم بإرجاع التثبيت للممول (شركة قرض الإيجار).

المعالجة المحاسبية لقرض الإيجار:

1/ لدى المستأجر:

التسجيل الأولي: التطبيق لمبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني أدى بنا إلى معالجة عقد الإيجار التمويلي وكأنه حيازة تثبيت ممول عن طريق قرض، أضف إلى ذلك سلطة الرقابة التي يمارسها المستأجر حيث يتم:

- تسجيل العنصر المستأجر ضمن أصل الميزانية بقيمته العادلة، أو بالقيمة المحينة للدفعات في إطار عقد الإيجار، إذا كانت هذه الأخيرة أقل، القيمة المحينة محددة بالمعدل الضمني للعقد، أو تلقائيا بمعدل الفائدة للمديونية الإضافية للمستأجر.

- ثبت قرض بنفس المبلغ ضمن خصم الميزانية.

والحدث المنشئ للتسجيل المحاسبي هو تاريخ دخول العقد حيز التطبيق الذي يعطي للمستأجر إمكانية ممارسة حقه في الاستعمال وليس بداية الاستعمال للعنصر الذي من الممكن أن يتم لاحقا.

تقييم قيمة الدخول للأصل:

قيمة الدخول لعنصر محاز وفق عقد إيجار تمويلي تتعلق بالمبلغ الأقل بين القيمة العادلة للعنصر المستأجر والقيمة المحينة للدفعات بموجب العقد

تقييم للديون المرتبطة:

في مقابل الأصل المسجل في التثبيات وبنفس المبلغ، المؤسسة تسجل ديون تجاه المؤجر؛ ومن ثم فإن المؤسسة تقوم بإعداد جدول لاستهلاك القرض، وكل قسط ينقسم إلى فائدة وإلى استهلاك للأصل.

المعدل المستعمل هو المعدل الضمني المتوصل إليه عند حساب القيمة المحينة.

التسجيل المحاسبي اللاحق:

بما أن العنصر مسجل وكأنه تثبيبات فإنه ينطبق عليه كل الأحكام المحاسبية المتعلقة بالتثبيبات:

- سيكون هناك اهتلاك وفقا لممارسات المؤسسة بالنسبة للعناصر المماثلة،
 - القيام بعملية تقييم دورية،
 - عند التنازل أو خروج الأصل يتم معالجته كأنه عنصر ملك للمؤسسة.
- والمعالجة المحاسبية لأصل مقتنى وفق عقد الإيجار التمويلي تتم كما يلي:
- عند الحيازة:

تاريخ الحيازة			
21x	167	حيازة تثبت وفق عقد إيجار تمويلي رقم... بتاريخ... المورد...	xxxx
			xxxx

نحاية كل سنة تثبت الفائدة المستحقة، وذلك كما يلي:

12/31 ن			
6611	1688	اثبات فوائد الايجار التمويلي	xxxx
			xxxx

ونقوم بإثبات قسط الاهتلاك:

12/31 ن			
681	281x	اثبات قسط الاهتلاك	xxxx
			xxxx

وفي حالة وجود خسارة قيمة يتم إثباتها:

		ن/12/31			
xxxx	xxxx			291x	681
			اثبت خسارة قيمة التثبيت		

وعند تسديد الدفعة (الأصل والفائدة) نسجل القيد الآتي:

				167	
xxxx	xxxx			512	1688
			تسديد الإيجار التفويضي		
	xxxx				167

مثال 1: في 01/01/ن اقتنت شركة (A) (المستأجرة) معدات من الشركة (B) (المؤجرة)، بسعر شراء متفق عليه في العقد يساوي إلى: 200 000 دج وعمر اقتصادي مقدّر بـ 8 سنوات، بمتوسط دفعات لإتاوة قرض بالإيجار تساوي: 44 762 دج خلال 6 سنوات وبسعر شراء متبقي رمزي يساوي 12 000 دج. معدل (TVA: 17 %).

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في يومية الشركة المستأجرة (A).

الحل:

قبل إجراء القيود اللازمة نقوم باستخراج معدل الفائدة (i).

لدينا:

$$200\,000 = 44\,762 + 44\,762 (1+i)^{-1} + 44\,762 (1+i)^{-2} + 44\,762 (1+i)^{-3} + 44\,762 (1+i)^{-4} + 44\,762 (1+i)^{-5} + 12\,000 (1+i)^{-6}$$

ومنه: $i = 15\%$

ومنه عند الاقتناء نسجل القيد التالي:

01/01/ن				
200 000	200 000	167	215	حيازة معدات وفق عقد إيجار تمويلي رقم... بتاريخ... المورد...

أما الدفعات بمقتضى الإيجار يجب أن توزع بين العبء المالي والاستهلاك لرصيد الدين. العبء المالي يجب أن يوزع على مختلف المدد المغطاة بواسطة عقد الإيجار بشكل يمكن الحصول على معدل فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي المستحق والمسجل في حسابات الخصوم لكل دورة.
إذن نقوم بإعداد جدول استهلاك القرض.

جدول استهلاك القرض

التواريخ	الباقى للتسديد	الفوائد المدفوعة	إهلاك الأصل (الدفعـة - الفائدة)	دفعات الإيجار	رصيد الالتزام (الباقى للتسديد - إهلاك الأصل)
01/01/ن	200 000	00	44 762	44 762	155 238
01/01/ن+1	155 238	23 286	21 476	44 762	133 762
01/01/ن+2	133 762	20 064	24 698	44 762	109 064
01/01/ن+3	109 064	16 360	28 402	44 762	80 661
01/01/ن+4	80 661	12 099	32 663	44 762	47 999
01/01/ن+5	47 999	7 200	37 562	44 762	10 437
01/01/ن+6	10 437	1 565	10 437	12 000	00
المجموع	/	80 574	200 000	280 572	/

وبالنسبة لقيود التسجيل المحاسبي لسداد دفعات الإيجار تكون كما يلي:

52 371,5	44 762 7 609,5	01/01/ن	512	167 4456
		استلام اشعار مدين رقم... لتسديد اتلوة قرض الإيجار		
23 286	23 286	12/31/ن	1688	6611
		اثبات الفوائد المستحقة للسنة ن		
33 333,33	33 333,33	//	2815	681
		اثبات قسط اهتلاك السنة ن		
52 371,5	21 476 23 286 7 609,5	01/01/ن+1	512	167 1688 4456
		استلام اشعار مدين رقم... لتسديد اتلوة قرض الإيجار		
20 064	20 064	12/31/ن+1	1688	6611
		اثبات الفوائد المستحقة للسنة ن+1		
33 333,33	33 333,33	//	2815	681
		اثبات قسط اهتلاك السنة ن+1		
52 371,5	24 698 20 064 7 609,5	01/01/ن+2	512	167 1688 4456
		استلام اشعار مدين رقم... لتسديد اتلوة قرض الإيجار		

وبنفس الكيفية تتم معالجة عمليات السنوات المتبقية.

أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية لاستعمال خيار الشراء من عدمه، تتم كما يلي:

الحالة الأولى: استعمال خيار الشراء

6+ن/01/01				
12 211,29	10 437 1 774,29		512	167 4456
		استلام اشعار مدين رقم... للتصديق قرض الإيجار		

الحالة الثانية: عدم استعمال خيار الشراء

6+ن/01/01				
10 437	10 437		781	167
		تصفية الديون المرتتبة عن قرص الإيجار		
		//		
200 000	200 000		215	2815
		أبعد المعدات من ذمة المؤسسة		

2/ لدى المؤجر:

وهنا ميز النظام المحاسبي المالي بين:

- المؤجر غير الصانع، أو غير الموزع للأصل المؤجر، فإن الدين المتشكل من التثبيت الصافي الموافق للأصل المؤجر يسجل في ح/274 قروض وحسابات دائنة مترتبة على عقود التمويل بالإيجار، في مقابل الديون الناتجة من اقتناء الأصل (تكلفة شراء تتضمن المصاريف الأولية المرتبطة بالتفاوض وإتمام العقد).

• والمؤجر المنتج أو الموزع للأصل المؤجر، يسجل الدين بمبلغ يساوي القيمة العادلة للأصل وفقا للمبادئ المعمول بها من قبل المؤسسة بالنسبة للمبيعات النهائية (تثبت آني للدين والمبيعات)، والأرباح أو الخسائر الناتجة عن المبيعات تسجل في حسابات النتيجة.

مثال 2: إذا أخذنا نفس معطيات المثال السابق، وباعتبار أن الشركة المؤجرة (B) هي شركة صانعة.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في يومية الشركة المؤجرة (B).

الحل:

200 000	200 000	01/01/ن	تنازل عن معدات كتمويل بالايجار	701	274
		//			
44 762 7 609,5	52 371,5		استلام اشعار دائن رقم ... لاتاوة قرض الايجار	274 4457	512
		12/31/ن			
23 286	23 286		تنازل عن معدات كتمويل بالايجار	763	2768
		01/01/ن+1			
21 476 23 286 7 609,5	52 371,5		استلام اشعار دائن رقم ... لاتاوة قرض الايجار	274 2768 4457	512
		12/31/ن+1			
20 064	20 064		اثبات فوائد الإيجار التمويلي	763	2768

2+/01/01				
21 476	52 371,5		274	512
23 286			2768	
7 609,5			4457	
		استلام اشعار دائن رقم ... لاتاوة قرض الايجار		

وبنفس الكيفية تتم معالجة عمليات السنوات المتبقية.

أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية لاستعمال خيار الشراء من عدمه، تتم كما يلي:

الحالة الأولى: استعمال خيار الشراء

6+/01/01				
10 437	12 211,29		274	512
1 774,29			4457	
		استلام اشعار دائن رقم ... للتنازل عن المعدات		

الحالة الثانية: عدم استعمال خيار الشراء

			2xx أو 3xx	
10 437	10 437		274	
		استرجاع الإنتاج المباع بصيغة قرض الايجار		

عقد تنازل - إيجار:

عقد التنازل المقترن بعقد تمويل بالإيجار يسجل محاسبيا كما لو كان الأمر يتعلق بمعاملة واحدة، أو كل فائض لإيرادات التنازل بالمقارنة مع القيمة المحاسبية

لدى المستأجر لا تسجل في الإيرادات عند تاريخ العقد ولكن توزع على مدة عقد الإيجار. (ن م م العنصر 4.135 SCF)

مثال 3: الشركة (G) تمتلك عقار تم شراؤه بمبلغ 2 000 000 دج (منه قطعة أرض ب 500 000 ج) وذلك بتاريخ 01/01/01-10 ويهتلك على مدة 30 سنة (القيمة المتبقية عند 30 سنة هي: 300 000 دج)، قررت التنازل عنه في 01/01/01 بمبلغ 1 400 000 دج (دون الأرض) إلى شركة (E)، هذه الأخيرة أعادت تأجيره للأولى بعقد لمدة 20 سنة (بمقابل إتاوة بمبلغ 136 000 دج سنويا، تسدد في نهاية كل سنة بمعدل 8 %، سعر الشراء المتبقي 300 000 دج).

المطلوب: إجراء التسجيل المحاسبي لهذه العملية.

الحل:

		01/01/01			
1 400 000	1 400 000	//	استلام اشعار دائن رقم ...	757	512
	1 100 000	//	ق م ص للتع المتنازل عنها اهتلاك المباني (1 500 000 - 30/10 (300 000		657
1 500 000	400 000			213	2813
		//	ابعد المباني من قيمة الموسسة		
	300 000				757
300 000		//	1 - 1 400 000) (100 000 اثبات ايراد التنازل	487	
1 400 000	1 400 000	//		167	213
			استرجاع كتمويل بالإيجار		

		12/31 ن			
112 000	112 000		(% 8 x 1 400 000)	1688	6611
			اثبات الفوائد المستحقة للسنة ن		
		//			
55 000	55 000		(300 000- 1 400 000) 20/1	2813	681
			اثبات قسط الاهتلاك		
		2+ ن/01/01			
136 000	24 000 112 000			512	167 1688
			استلام اشعار مدين رقم...		
		//	لتسديد ائالة السنة ن		
	15 000		(20 / 300 000)		487
15 000				757	
			اثبات حصة النواتج المقيدة مسبقا		

المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار البسيط:

1/ لدى المستأجر:

يتم تسجيل عقد الإيجار البسيط في الأعباء في جدول حساب النتائج على أساس خطي خلال مدة القرض إلا إذا كان هناك أساس آخر يمثل التدرج عبر الزمن للمزايا التي يستفيد بها المستخدم.

وذلك وفق القيد التالي:

		تاريخ العملية		
XXXX	XXXX			613 4456
XXXX			512	
			تسديد عبء ايجار السنة ن وفق العقد رقم... بتاريخ...	

2/ لدى المؤجر:

الأصول التي تكون موضع عقود إيجار بسيط يجب عرضها في ميزانية المؤجر حسب طبيعتها؛ الإيرادات المتعلقة بالإيجار والمتأتية من عقد الإيجار البسيط يجب أن تسجل في النواتج بشكل خطي على كل مدة عقد الإيجار.

إهلاك الأصول المؤجرة يجب أن تتم على أساس متجانس مع السياسة العادية المتبعة من قبل المؤجر بالنسبة لإهلاك الأصول المماثلة.

التسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

تاريخ العملية				
XXXX	XXXX		706	512
XXXX			4457	
		اتقوة إيجار مقبوضة وفق شيك بنكي رقم...		
		12/31/ن		
XXXX	XXXX		2815	681
		اثبات قسط الإهلاك		

ثانيا: دراسة حسابات المجموعة الثانية (التبittات):

I- حساب 20 تبittات معنوية:

سيتم التطرق ضمن هذا الحساب إلى قواعد التسجيل فيه وأيضا كيف تتم المعالجة المحاسبية ضمنه؛

I-1 قواعد التسجيل ضمن التبittات المعنوية:

بالإضافة إلى قواعد التسجيل المشار إليها ضمن التبittات العينية فهناك شرط إضافي ضروري توفره لأن نعتبر أصل معين من ضمن التبittات المعنوية ألا

وهو احتواء هذا الأصل على قيمة خاصة مستقلة عن المؤسسة، أي بإمكاننا تحديد قيمته بصورة منفصلة عن العناصر الأخرى.

ونجد ضمن هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

I-2 الحسابات الفرعية:

ح / 203: مصاريف البحث والتطوير

ح / 204: برمجيات المعلوماتية وماشائها

ح / 205: الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات

ح / 207: فارق الاقتناء أو الشراء (goodwill)

ح / 208: تبيئات معنوية أخرى

I-2-1 ح / 203 مصاريف البحث والتطوير: يهدف البحث إلى الحصول على المعرفة والإدراك العلمي أو التقني، أما التطوير فهو تنفيذ نتائج الأبحاث المتوصل إليها أو معرفة طرق أخرى أو نماذج أو أنظمة محسنة لإنتاج مواد أو أدوات أو منتجات قبل البدء في عملية الإنتاج أو الاستخدام التجاري.

إذن من خلال التعريف المقدم لمصطلحي البحث والتطوير فإنه يتضح جليا بأن المصاريف التي يتم تحملها عند عملية البحث تدرج بحسب طبيعتها ضمن ح / 60 مصاريف بحسب طبيعتها متعلقة بمشاريع التطوير، وعند اكتمال عملية البحث والبدء في استغلال التثبيت المعنوي فإننا ندرجه ضمن المجموعة الثانية وبالضبط ضمن حساب 203.

والمعالجة المحاسبية لمصاريف البحث والتطوير تتم وفق المراحل التالية:

1- مرحلة تحمل العبء:

تاريخ تحمل الاعباء				
XXXX	XXXX		512	60
		تحمل الاعباء وتسديدها		

2- مرحلة تحويل المصروف المتحمل إلى أصل معنوي (أي إثبات التثبيت المعنوي):

تاريخ دخول مصاريف تطوير حيز الاستغلال				
XXXX	XXXX		731	203
		انتاج مثبت للاصول المعنوية		

إلا أنه لحظة إقفال الحسابات ولم تكتمل عملية انجازه بعد فإننا نعتبره تثبيبات معنوية جاري إنجازها وذلك وفق القيد التالي:

12/31 ن				
XXXX	XXXX	استثمارات لمصاريف التطوير جارية	731	2373

وعند اكتمال عملية البحث والتطوير تجرى القيود التالية:

خلال ن+1				
XXXX	XXXX		512	6x
		تحمل باقي الاعباء وتسديدها		
		//		
XXXX	XXXX		731	2373
		اثبات الجزء المتبقى من مصاريف التطوير		

		//			
203	2373	اثبت مصاريف التطوير	XXXX	XXXX	XXXX

I- 2 - 2 ح 204/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها: يسجل ضمن هذا الحساب مختلف الرخص المتعلقة بالبرمجيات التي تفتنيها المؤسسة من عند الغير أو حتى تلك التي تقوم بإنجازها بوسائلها الخاصة.

عندما تقوم بحيازتها من عند الغير يتم جعل حساب 204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها مدينا بدائية أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد التالي:

		تاريخ الحيلة			
204	5x	حيلة برمجيات معلوماتية وفق عقد ملكية رقم ...	XXXX	XXXX	XXXX

وعندما تقوم بإنجازها بوسائلها عندها يتم جعل حساب 204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها مدينا بدائية حساب 731 إنتاج مثبت للأصول المعنوية، وذلك وفق القيد التالي:

		تاريخ الانجاز			
204	731	انجاز برمجيات معلوماتية وفق محضر رقم ...	XXXX	XXXX	XXXX

I- 2 - 3 ح 205/ الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات: يسجل ضمن هذا الحساب الامتيازات أو الرخص المقتناة بهدف امتلاك حق طوال مدة العقد مثل استخدام علامة تجارية، رخصة استغلال أساليب عمل مثلا، براءة اختراع، فعند حيازة هذه التثبيات المعنوية يتم جعل

حساب 205 الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات مدينا بدائنية أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد التالي:

تزيغ الخزينة		5x	205
xxxx	xxxx		
		حيزة والحقوق والبراءات والعلامات	
		الامتيازات المماثلة والرخص	

I- 2 - 4 حـ 207/ فارق الشراء أو الاقتناء (Goodwill): نسجل ضمن هذا الحساب فارق الاقتناء، حيث يظهر في حالة خاصة وهي تجميع المؤسسات في إطار عملية اقتناء أو اندماج، حيث يمثل لنا فائض القيمة عن القيمة المحاسبية الصافية لمؤسسة ما، أي الفرق بين السعر المدفوع والقيمة الدفترية للمؤسسة، الفائض هذا في القيمة ندرجه محاسبيا ضمن حساب 207 فارق الشراء (الاقتناء) باللغة الانجليزية (Goodwill).

على سبيل المثال لتكن لدينا ميزانية إحدى المؤسسات كما يلي:

1 200 000	رؤوس الأموال الخاصة	1 000 000	التشبيات
600 000	الديون	500 000	المخزونات
		300 000	الخزينة ومايعادلها
1 800 000	المجموع	1 800 000	المجموع

إذن:

قيمة المؤسسة = مج الأصول - الديون

أي: تساوي إلى 1 200 000 دج

فرضا أن السعر المدفوع لأجل اقتناء هذه المؤسسة هو: 1 500 000 دج ومنه الفارق 300 000 دج يمثل لنا فارق الاقتناء أو فارق الشراء، وعليه تصبح ميزانية المؤسسة بالشكل التالي:

1 500 000	رؤوس الأموال الخاصة	1 000 000	التثبيات
		300 000	التثبيات (فارق الاقتناء)
600 000	الديون	500 000	المخزونات
		300 000	الخزينة ومايعادلها
2 100 000	المجموع	2 100 000	المجموع

I- 2- 5 ح 208 التثبيات المعنوية الأخرى: يسجل ضمن هذا الحساب مختلف التثبيات المعنوية التي لا يمكن إدراجها في الحسابات الأخرى (ح/203، ح/204، ح/205)، عند الحياة يتم جعل حساب 208x تثبيات معنوية ... مدينا بدائية أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد التالي:

208	5x	تاريخ الحياة	xxxx	xxxx
		حياة ... وفق عقد ملكية رقم ...		

II- حساب 22 تثبيات في شكل امتياز:

يسجل ضمن هذا الحساب إجمالي التثبيات المحصل عليها في شكل امتياز، وللتذكير فإن امتياز الخدمة العمومية هو عبارة عن عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.

عند استلام التثبيت موضع الامتياز نجعل حساب 22x مدينا بدائنية حساب 229 حقوق مانع الامتياز، وذلك وفق القيد التالي:

تاريخ العملية		22x	229
xxxx	xxxx	الحصول على امتياز وفق عقد رقم ...	

وعند تسديد الأتاوات في كل فترة يتم جعل حساب 651: أتاوات الامتياز، البراءات، العلامات، البرمجيات مدينا بدائنية أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد التالي:

تاريخ تسديد الأتاوة		651	5x
xxxx	xxxx	اثبات اتاوات الامتياز	

وعند انتهاء مدة العقد نسجل القيد التالي:

تاريخ العملية		229	22x
xxxx	xxxx	ارجاع عقد الامتياز رقم ...	

III- حساب 23x: تثبيات جاري إنجازها:

يسجل ضمن هذا الحساب قيم التثبيات التي لم يكتمل إنجازها عند إعداد الميزانية الختامية، كما نسجل ضمنه قيم الفواتير التي استلمتها المؤسسة من دون أن تستلم التثبيات المتعلقة بها، وندرج ضمنه كذلك التسيقات والمدفوعات عن طلبات التثبيات، ويضم الحسابات الفرعية التالية:

ح/ 232: تثبيات عينية جاري إنجازها

ح/ 237: تثبيات معنوية جاري إنجازها

ح/ 238: تسيقات ومدفوعات مقدمة عن طلبات التثبيات

ويسجل محاسبيا كالآتي:

III-1 حالة التثبيت منجز من قبل الغير (حالة مبنى مثلا):

ن/12/31			
XXXX	XXXX	404	23213
		استلام وضعية اشغال رقم ... لمبنى قيد الانجاز	

عند الانتهاء من إنجاز هذا التثبيت (المبنى) واستلامه بمعنى يكون جاهزا للاستعمال عندها يرحل إلى حساب التثبيت المعني (حساب المبنى المعني مثلا).

تاريخ الحيزة			
XXXX	XXXX	23213	213
		حيزة مبنى	

III-2 حالة التثبيت منجز من قبل المؤسسة:

مثال: أعطيت مذكرة أشغال لبناء مطعم للعمال في ن/12/31 متوفرة على المعلومات التالية:

- مواد أولية مستهلكة 50 000 دج
- مصاريف عمال 100 000 دج
- مصاريف نقل 10 000 دج
- خلال السنة ن+1 تم إنفاق المبالغ التالية:
- مصاريف نقل 20 000 دج
- أجور عمال 30 000 دج
- ودشن هذا المطعم في 30/05/ن+1
- المطلوب: تسجيل العمليات للسنوات ن ون+1.

الحل:

		12/31 ن			
50 000 100 000 10 000	50 000 100 000 10 000	//	مصاريف انجاز مطعم	31 421 401	601 631 624
160 000	160 000	//	حيازة مطعم قيد الانجاز	732	23213
20 000 30 000	20 000 30 000	1+ ن /05/30	مصاريف انجاز مطعم	401 421	624 631
50 000	50 000	//	حيازة مطعم قيد الانجاز	732	23213
210 000	210 000	//	انجاز مطعم لذات المؤسسة	23213	213

III- 3 ح/238: تسبيقات ومدفوعات مقدمة عن طلبات الاستثمارات

عندما تكون عمليات متعلقة بتثبيات جاري انجازها ونقدم لأجلها تسبيقات فإننا ندرجها ضمن ح/238 حيث نجعله مدينا بدائنية أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد الآتي:

xxxx	xxxx	تاريخ العملية	5x	238
		تقديم تسبيق رقم...		

فمثلا عند حيازة تثبيت معين وقدمنا لأجله تسبيق، فبعد استلامنا للفاتورة فإننا نقوم باقتطاع التسبيق من المبلغ الواجب تسديده، وذلك كما يلي:

1- عند تقديم التسبيق:

xxxx	xxxx	تاريخ العملية	5x	2382
		تقديم تسبيق رقم...		

2 عند استلام التثبيت:

xxxx xxxx	xxxx xxxx	تاريخ العملية	2382 404	2x 4456
		استلام فاتورة رقم... بتاريخ... المورد...		

3- عند تسديد الجزء المتبقي من الفاتورة:

xxxx	xxxx	تاريخ التسديد	5x	404
		تسديد باقى الفاتورة رقم...		

ثالثا: التثبيات المالية:

تقوم المؤسسات ولعدة أسباب إلى اقتناء سندات الملكية أو الدين التي يتم إصدارها من قبل مؤسسات أخرى؛ هذه الأسباب قد تكون مالية كتوظيف الأموال المتاحة وتحصيل الفوائد أو أرباح الأسهم أو تحقيق فوائض قيمة عند التنازل عنها، وقد تكون إستراتيجية من أجل مراقبة شركات أخرى مثلا، ويمكن أن تكون نظامية من أجل احترام الالتزامات التعاقدية كالاكتتاب في الحصص الاجتماعية عند الحصول على القرض.

فالسندات التي تم شراؤها مهما كانت أسهم، حصص اجتماعية، التزامات، حقوق اكتتاب ذات أولوية، سندات دين قابلة للتفاوض، تشكل جميعها حافظة سندات المؤسسة.

I- أنواع السندات وتصنيفها المحاسبي: وتتمثل في:

1- سندات المساهمة؛

2- سندات التجهيز لنشاط الحافظة؛

3- سندات تجهيز أخرى؛

4- سندات التوظيف.

I- 1 سندات المساهمة: وهي سندات تملكها المؤسسة ولا تنوي بيعها لأنها ضرورية لنشاطها فالغرض منها مراقبة المؤسسة والتأثير على قراراتها، فهي تسمح لها من ممارسة نفوذ معتبر على الشركة التي أصدرتها، كالمساهمات في الفروع، الذمم الزميلة والمؤسسات المشتركة؛ وندرجها محاسبيا في أحد الحسابات الفرعية لحساب 26: مساهمات وحسابات دائنة ملحقه بمساهمات.

I- 2 سندات التجهيز لنشاط الحافظة: هي سندات الغرض من حيازتها تحقيق مردودية معقولة للمؤسسة في المدى الطويل على الأقل، لكن دون

التدخل في قرارات المؤسسات التي أصدرت هذه السندات؛ وندرجها محاسبيا في الحساب 273: سندات تجهيز لنشاط الحافظة.

I- 3 سندات تجهيز أخرى: هي مختلف السندات الممثلة لحصص رأس المال أو توظيف طويل أجل، وللمؤسسة الإمكانية والرغبة كذلك في الاحتفاظ بها حتى حلول آجال استحقاقها؛ وندرجها محاسبيا في الحساب 271: سندات تجهيز غير سندات التجهيز لنشاط الحافظة (حق المالك)، أو في الحساب 272: سندات تجهيز غير سندات التجهيز لنشاط الحافظة (التزامات أو سندات خزينة).

I- 4 سندات التوظيف: سندات التوظيف أو القيم المنقولة للتوظيف هي عبارة عن سندات مشتراة من أجل تحقيق مكسب في الأجل القصير، ومختلف هذه السندات غير الموجه للاحتفاظ بها تسجل محاسبيا في الجانب المدين من حساب 50: قيم منقولة للتوظيف.

ويضم الحسابات الفرعية التالية:

ح/ 501: حصص في المؤسسات

ح/ 502: الحصص الخاصة أو الأسهم الخاصة

ح/ 503: سندات أخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية

ح/ 506: السندات، قسائم الخزينة أو قسائم الصندوق قصيرة الأجل

ح/ 508: قيم منقولة أخرى للتوظيف وديون أخرى مماثلة

II- التسجيل الأولي لحافظة السندات:

تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها التي تمثل القيمة الحقيقية لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة، والرسوم غير المسترجعة، ومصاريف البنك ولكن لا ندرج فيها الحصص والفوائد

المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب. (ن م م م العنصر SCF 2.122) بمعنى:

- بتكلفتها عند الشراء، إذا تم شراؤها بمقابل،
- بقيمتها البيعية، إذا تم الحصول عليها بدون مقابل،
- بقيمتها البيعية، إذا تم شرائها بواسطة مبادلة أو تم الحصول عليها كحصة مقدمة.

مصاريف شراء السندات: تسجل حقوق التحويل، الأتعاب أو العمولات ومصاريف العقود المتعلقة بشراء السندات ضمن تكلفة شراء السندات، المعالجة المرجعية هذه حسب النظام المحاسبي المالي، لكن توجد معالجة بديلة تتمثل في تسجيل هذه المصاريف ضمن الأعباء، نشير بأنه إذا تم اعتماد هذه الطريقة يجب أن يتم الإشارة إليها ضمن ملحق القوائم المالية.

مثال: في 14/06/06 ن اشترت شركة (A) 51% من أسهم أحد منافسيها الشركة (B)، بسعر 2 400 000 دج، بلغت الأتعاب المتعلقة بهذه المساهمة مبلغ 100 000 دج.

وفي 27/09/09 ن اشترت سندات خزينة بمبلغ 620 000 دج، من أجل تحقيق فائض قيمة متتابع نتيجة الانخفاض المتوقع لمعدل الفائدة، وتم دفع عمولة بـ 5 000 دج عند الشراء.

المطلوب: تسجيل عملية شراء السندات وفقا للمعالجة المرجعية والمعالجة البديلة.

الحل:

المعالجة المرجعية: (مصاريف الشراء تدمج في تكلفة شراء السندات)

ن/06/14				
2 500 000	2 500 000		512	261
		تبعا للاشعار المدين رقم... لتسديد قيمة الاسهم		

ن/09/27				
625 000	625 000		512	506
		تبعا للاشعار المدين رقم... لتسديد قيمة السندات		

المعالجة البديلة: (مصاريف الشراء تسجل في الأعباء)

ن/06/14				
2 500 000	2 400 000 100 000		512	261 622
		تبعا للاشعار المدين رقم... لتسديد قيمة الاسهم		
ن/09/27				
625 000	620 000 5 000		512	506 622
		تبعا للاشعار المدين رقم... لتسديد قيمة السندات		

حالات خاصة:

1- سندات غير محررة كلية: عند اكتتاب المؤسسات لتأسيس أو لزيادة رأس مالها نقدا، فهي غير ملزمة بتحرير حصصها كلية، فعملية دفع الجزء من هذه

المساهمات يطلب لاحقا؛ ففي محاسبة هذه المؤسسات يتم جعل حساب السندات المعني مدينا بتكلفة الشراء الكلية بدائية الحسابات التالية:

ح/ 51: بنوك وهيئات مالية مماثلة (بالنسبة للجزء المسدد فورا)

ح/ 404: موردو التثبيات أو ح/ 464: ديون على شراء القيم المنقولة للتوظيف (بالنسبة للجزء المطلوب وغير المدفوع بعد)

أما بالنسبة للجزء من سعر الشراء غير المطلوب، فيدرج في: ح/ 269: دفعات باقية على سندات مساهمة غير محررة، أو ح/ 279: دفعات باقية على سندات تجهيز غير محررة، أو ح/ 509: دفعات باقية على قيم منقولة للتوظيف غير محررة.

مثال: قامت الشركة (C) بزيادة رأس مالها عن طريق إصدار 2000 سهم جديد بسعر 1 400 دج/ سهم، هذه الأسهم لها قيمة اسمية تساوي 1 000 دج. يجب تحرير نصف رأس المال، والنصف الآخر سوف يطلب لاحقا، أما علاوة الإصدار والمقدرة بمبلغ 400 دج فتحرر فورا.

الشركة (D) شريكة بالأغلبية للشركة (C) اشترت 1500 سهم من هذه الأسهم وذلك في 06/15/ن.

المطلوب: تسجيل هذه العملية لدى الشركة (D).

الحل:

06/15/ن					
2 100 000	2 100 000		1400 * 1500	404	261
			تبعاً لمحضّر الاكتتاب رقم...		
		//			
	2 100 000		1400 * 1500		404
			+ 500) * 1500		
1 350 000			(400	512	
750 000			500 * 1500	269	
			تبعاً للاشعار رقم...		

2- **سندات سعرها مدون بالعملة الصعبة:** التحويل إلى العملة الوطنية لقيم السندات المدونة بالعملة الأجنبية والمدرجة فقط في الخارج تتم بسعر التحويل الجاري عند تاريخ العملية المعنية (ن م م العنصر SCF1.137).

وعندما تكون نشأة وسداد الدين (المديونية) تتم في نفس الدورة فإن الفروق المثبتة مقارنة مع قيم الدخل، نتيجة تغيرات سعر الصرف، تشكل خسارة أو ربح في الصرف وتسجل على التوالي في الأعباء المالية (ح/666: خسارة الصرف) أو في الإيرادات المالية (ح/766: ربح الصرف) للدورة. (ن م م العنصر SCF3.137).

رابعاً: معالجة حالات خاصة بالتبثبات العينية:

- **التبثبات المحازة بدفع مؤجل:** في حالة حيازة تبثبات بدفع مؤجل فإن تكلفة الدخل نقيدها بالقيمة المحينة للسعر نقداً؛ الفرق بين القيمة المحينة والمبلغ المدفوع نسجلها كأعباء مالية تحمل على النتيجة وذلك تبعاً لفترة القرض الممنوح.

- **أجهزة الكمبيوتر والبرامج:** تكلفة برامج المعلوماتية المرتبطة بتشغيل أجهزة الكمبيوتر تعزى مباشرة إلى تركيب معدات المعلوماتية، نعتبرها كعنصر منفصل.

- **قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصية:** تكلفة قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصية تدرج في الحسابات على شكل تبثبات إذا كان استعمالها مرتبط بتبثبات عينية أخرى، وكان الكيان يعزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.

- **العناصر قابلة للاهلاك ذات القيمة المنخفضة:** يمكننا اعتبارها كما لو كانت مستهلكة تماماً في السنة المالية التي تم استخدامها فيها، وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات في شكل تبثبات. (قانون المالية التكميلي لسنة 2010)

حدد الحد الأدنى بـ 30 000 دج لقيم العناصر التي يمكننا اعتبارها كأعباء للدورة، ويبقى بالإمكان متابعة هذه العناصر خارج المحاسبة.

- **مجمع عقاري:** السعر لمجمع عقاري محاز بسعر إجمالي يجب الفصل فيه بين سعر الأرض وسعر المبنى.

- **القيمة الباقية لعناصر مسترجعة:** القيمة الباقية لعناصر مسترجعة ناتجة عن وضع خارج الخدمة لتثبيتات، نسجلها محاسبا ضمن حساب خاص بالتثبيتات عادة دينار جزائري رمزي عندما تكون موجهة لأن تقوم بمنشآت جديدة أو في حساب خاص بالمخزونات عندما تكون موجهة للبيع.

- **تثبيتات مخصصة للقيام بعمليات غير مهنية:** يحدث أن من بين عناصر تثبيتات المؤسسة (أراضي، مباني، عناصر أخرى) يتم تخصيصه للقيام بخدمات ملحقه بالأنشطة الرئيسية، خصوصا الخدمات الاجتماعية؛ نظرا لطبيعتها، فإنه يتوجب تحديدها في حسابات المؤسسة.

- **معالجة المصاريف اللاحقة للتثبيت:** إذا كانت المصاريف التي تصرف على التثبيت بعد التشغيل تؤدي إلى المحافظة عليه أي تؤدي إلى استرجاع مستوى نجاعته وتتصف بالتكرار تعالج كمصاريف إيرادية أي في الصنف 6 كمصاريف استبدال قطع الغيار الصغيرة مثلا.

أما إذا كانت المصاريف كبيرة بحيث تؤدي إلى تحسين الأداء أي الزيادة في القدرة الإنتاجية وتمديد عمر التثبيت سواء كان ذلك عن طريق استبدال جزء منه أو إضافة أجزاء إليه فتعتبر كمصاريف استثمارية وبالتالي تضاف إلى قيمة التثبيت، والتحسينات التي تقضي إلى زيادة المنافع المستقبلية هي على سبيل المثال:

- تعديل وحدة الإنتاج،
- تحسين قطع الماكينات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج وإنتاجية الكيان،

• تبني أساليب إنتاج جديدة تسمح بخفض التكاليف العملية المعينة سابقا تخفيضا جوهريا.

- تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن كما لو كانت تثبتات عينية إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى قياسا إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم اكتسابها (ن م م العنصر SCF4.121).

خامسا: اهتلاك التثبيتات:

I- تعريف:

تتعلق الاهتلاكات باستهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو معنوي ومن المسلم به أننا نسجله كعبء.

و إثبات الاهتلاك سنويا هو عملية إجبارية وذلك من أجل إعطاء طابع المصادقية للقوائم المالية (المادة 718 للقانون التجاري).

II- أساس الإهلاك:

أساس الاهتلاك هو التكلفة التاريخية أو القيمة المعاد تقييمها لأصل، مطروح منها قيمته الباقية. من الناحية العملية القيمة الباقية هي ليست كبيرة، لذا لا تؤثر على أساس الاهتلاك؛ لكن إذا تبين بأنها قيمة معتبرة (حالة العمليات الخاصة)، حيث يمكننا قياسها بصورة صادقة من هنا يجب أن نأخذها في الحسبان عند حساب أساس الاهتلاك.

أساس الاهتلاك لتثبيت عيني يجب أن نوزعه بطريقة منهجية على مدته النفعية، بناءا على مخطط محدد؛ محصن الإهلاك نحسبه تبعا للمدة وللطريقة المختارة، ونسجله كعبء للدورة.

III- مدة الإهلاك:

- مدة الإهلاك لأصل محددة تبعا للنفعية المنتظرة منه من طرف المؤسسة.
 - التقدير لمدة المنفعة لأصل عيني هي عبارة عن تجربة الحكم القائم على خبرة المؤسسة حول الأصول المماثلة، الذي يجب أن يأخذ في الحسبان العناصر التالية:
 - الاستعمال المتوقع للأصل، مقيم بالرجوع إلى قدرته أو إنتاجيته المادية المقررة؛
 - الاستعمال المادي المتوقع، مقيم تبعا لشروط التشغيل والصيانة المقررة؛
 - التقادم التقني الناشئ عن تغييرات أو تحسينات في الإنتاج، أو عن تطور للطلب في السوق بالنسبة للمنتوج أو الخدمة التي يقدمها الأصل؛
 - مدة الحماية القانونية أو التعاقدية لحقوق المؤسسة لاستعمال الأصل.
- يشرع في الإهلاك منذ جاهزية التثبيت العيني للاستعمال.

IV- طريقة الإهلاك:

- يجب أن يعكس مخطط الإهلاك الوتيرة التي على أساسها تقوم المؤسسة باستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل.
- ولدينا ثلاث طرق إهلاك مسموح بها هي:
- الإهلاك الخطي (الثابت)،
 - الإهلاك المتناقص،
 - الإهلاك بحسب وحدات الإنتاج.
- ويبقى الإهلاك الخطي الطريقة المفضلة (ن م م م العنصر 7.121 SCF) وهي تؤدي إلى عبء ثابت على مدة منفعة الأصل.

كما أشرنا آنفا بأن الأراضي والمباني هي أصول منفصلة وتعالج بالتمييز فيما بينها حتى ولو تمت حيازتها مع بعض؛ الأراضي بديهيها لها مدة حياة غير محددة ومن ثم فهي غير قابلة للاهلاك، المباني لها مدة حياة محددة ومن ثم هي أصول قابلة للاهلاك، الزيادة في قيمة الأرض التي يوجد عليها المبنى لا تؤثر لنا على تحديد العمر الإنتاجي للمبنى.

IV- 1 طريقة الاهتلاك الخطي: وفق هذه الطريقة فإن قسط الاهتلاك السنوي يساوي إلى أساس الاهتلاك مقسوما على المدة النفعية للاستعمال معبرا عنها بالسنوات. هذه الطريقة معمول بها في الجزائر منذ 1970 بمقتضى المادة 95 من قانون الضرائب المباشرة.

$$\text{الاهتلاك الثابت} = \text{أساس الاهتلاك} / \text{المدة النفعية}$$

مثال: حيازة سيارة بمبلغ 200 000 دج، المدة النفعية للاستعمال 5 سنوات، القيمة الباقية في نهاية العمر الإنتاجي معدومة.

ومنه: الاهتلاك الثابت = $200\,000 / 5 = 40\,000$ دج.

IV- 2 طريقة الاهتلاك المتناقص: من بين أسباب استخدام هذا النمط، ما يلي:

- الإنتاجية: التثبيت في البداية يكون جديد مما يعني ارتفاع إنتاجيته ومرار الزمن تنخفض هذه الأخيرة؛

- استرجاع تكلفة التثبيت بسرعة خلال السنوات الأولى بسبب التطور التكنولوجي.

حسب هذه الطريقة فإن:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{القيمة المحاسبية الصافية} \times \text{معدل الاهتلاك المتناقص}$$

القيمة المحاسبية الصافية = أساس الاهتلاك - الاهتلاك المتراكم

أساس الاهتلاك = تكلفة الحيازة أو تكلفة الإنتاج - القيمة الباقية

معدل الاهتلاك المتناقص = معدل الاهتلاك الثابت \times المعامل

المعاملات تحدد، وفق المدة النفعية كما يلي:

مدة الاستعمال	المعدل الثابت	المعامل	معدل الإهلاك المتناقص
3-4 سنوات	33,33 % و 25 %	1,5	50 % و 37,5 %
5-6 سنوات	20 % و 16,66 %	2	40 % و 33,33 %
أكثر من 6 سنوات	15 % وأقل	2,5	37,5 % وأقل

وحسب هذا النظام فإنه يحدد عندما يصبح قسط الاهتلاك المتناقص أقل من الاهتلاك الثابت والمحتسب على أساس القيمة الصافية وفقا لعدد السنوات الباقية للتغطية، فإن المؤسسة يمكن لها تطبيق اهتلاك مساوي إلى المخصص الثابت. أو بعبارة أخرى:

$$\text{إذا كانت: } \frac{\text{القيمة الصافية}}{\text{المدة الباقية}} < \text{القيمة الصافية} \times \text{معدل الاهتلاك المتناقص}$$

أو: $(1 / \text{المدة الباقية}) \times 100 < \text{م. إ. المتناقص}$
عندها يهتك التثبيت العيني بأقساط متساوية.

مثال: تم حيازة آلة إنتاجية بمبلغ 100 000 دج، وقدرت حياتها الإنتاجية بـ 5 سنوات، القيمة الباقية معدومة.

المطلوب: إعداد جدول الاهتلاك على أساس طريقة الاهتلاك المتناقص.

الحل: المعدل الثابت = $1 / 5 = 0,20 = 20\%$

معدل الاهتلاك المتناقص = $20\% \times 2 = 40\%$

السنة	أساس الاهتلاك	القيمة الخاضعة للإهلاك	القسط	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
1	100 000	100 000	40 000	40 000	60 000
2	100 000	60 000	24 000	64 000	36 000
3	100 000	36 000	14 400	78 400	21 600
4	100 000	21 600	10 800	89 200	10 800
5	100 000	21 600	10 800	100 000	00

$$21\,600 / 2 < 21\,600 \times 40\% \text{ أي: } 10\,800 < 8\,640$$

$$100 \times 2 / 1 < 40\% \text{ أي: } 50\% < 40\%$$

إن طريقة الاهتلاك المتناقص مرخص بها في الجزائر وفق قانون المالية لسنة 1989 المادة 11 الفقرة 2 وهي مطبقة على ما يلي:

- التجهيزات الموجهة مباشرة للإنتاج بغض النظر عن المباني السكنية والورشات والمحلات الخاصة بالنشاطات المهنية؛

- فيما يخص قطاع السياحة، فإن نظام الاهتلاك المتناقص يطبق على المباني والمحلات الخاصة بنشاطات المهنة.

كما نشير بأن هذه الطريقة لا يمكننا تطبيقها على التثبيات المستعملة، وكذا التثبيات عندما تكون مدة استعمالها أقل من 3 سنوات.

IV- 3 طريقة وحدات الإنتاج: تستخدم هذه الطريقة عادة عندما

يكون تشغيل المعدات متغير بشكل كبير من دورة إلى أخرى (وحدات منتجة،

ساعات عمل، مسافة مقطوعة،...)؛ ويحسب قسط الاهتلاك وفق هذه الطريقة حسب القاعدة التالية:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{أساس الاهتلاك} \times \text{عدد الوحدات من الإنتاج} \div \text{الإنتاج المقدرة خلال المدة النفعية للتثبيت}$$

مثال: تم حيازة آلة بمبلغ 400 000 دج، وقدرت حياتها الاقتصادية بـ 4 سنوات، وقيمتها المتبقية المقدرة هي: 60 000 دج، أما بالنسبة لتقديرات الاستعمال للآلة كانت كالآتي:

السنة الأولى: 30 000 وحدة

السنة الثانية: 60 000 وحدة

السنة الثالثة: 80 000 وحدة

السنة الرابعة: 10 000 وحدة

المطلوب: قم بحساب أقساط الإهلاك حسب طريقة وحدات الإنتاج.

الحل:

$$\text{أساس الاهتلاك} = 400\,000 - 60\,000 = 340\,000 \text{ دج}$$

$$\text{قسط الاهتلاك للسنة الأولى} = \frac{340\,000}{180\,000} \times 30\,000 = 56\,666,66 \text{ دج}$$

$$\text{قسط الاهتلاك للسنة 2} = 1,88 \times 60\,000 - 113\,333,33 \text{ دج}$$

$$\text{قسط الاهتلاك للسنة 3} = 1,88 \times 80\,000 - 151\,111,11 \text{ دج}$$

$$\text{قسط الاهتلاك للسنة 4} = 1,88 \times 10\,000 - 18\,888,88 \text{ دج}$$

V-مراجعة المدة النفعية أو طريقة الاهتلاك:

يجب أن يتم إعادة فحص المدة النفعية على الأقل عند كل إقفال، فيجب مراجعة تطابق المدة الحقيقية للاستعمال مع الاستعمال المتوقع والمعتمد في مخططات الإهلاك.

إذا كانت وتيرة استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أسرع بكثير من المتوقع، يكون من الضروري تطبيق مدة حياة جديدة للأصول المحازة ونقل ما تبقى من مدة للأصول الموجودة.

ويكون من الضروري كذلك تغيير طريقة الاهتلاك: مثلا المرور من الاهتلاك الخطي إلى الاهتلاك المتناقص.

خلال استعمالنا لأصل يمكن أن يكون تقديرنا لمدته النفعية غير ملائم، على سبيل المثال، المدة النفعية يمكننا تمديدتها نظرا لتحمل مصاريف لاحقة على الأصل أدت إلى تحسين مستوى الأداء، بالمقابل التغييرات التكنولوجية أو تطور سوق المنتجات المصاحبة من شأنه أن يقلص من المدة النفعية للأصل. في جميع الأحوال، المدة النفعية، وبالتالي معدل الاهتلاك يجب أن نعدله من أجل الدورة الحالية والدورات الموالية.

سياسة الصيانة والإصلاح المعتمدة من طرف المؤسسة هي أيضا تؤثر على المدة النفعية لأصل؛ هذه السياسة يمكن أن تؤدي إلى توسيع المدة النفعية لأصل أو إلى زيادة قيمتها الباقية. ومع ذلك اعتماد أي من هذه السياسة لا يلغي الحاجة إلى تسجيل مخصصات الاهتلاكات.

التغيير للمدة النفعية أو لطريقة الاهتلاك هو تغيير للتقدير المحاسبي الذي يفرض علينا أن نقيس الآثار في النتائج عن الفترة التي حدث فيها التعديل.

كما أن تعديل القيمة الباقية يتطلب تعديل أساس الاهتلاك، وتحقيقا لهذا الاتساق أي تغيرات ذات معنى في القيمة الباقية، خاصة في حالة تعديل مدة الاستعمال يجب أن نقوم بمراجعة هذه القيمة.

مثال: معدات إنتاج قيمتها 10 000 دج، تم اقتناؤها واستخدامها في جانفي من السنة ن، مدة استعمالها 5 سنوات بوتيرة منتظمة لاستهلاك المنافع الاقتصادية، القيمة الباقية معدومة.

بعد سنتين من استخدامها، من الضروري زيادة طاقة الإنتاج والاستخدام لهذه المعدات، لذلك تم اتخاذ قرار استهلاك الأصل على السنتين الموالتين بدلا من ثلاث سنوات، وتيرة الاستهلاك للمنافع الاقتصادية تبقى خطية.

المطلوب: القيام بإعداد مخطط الاهتلاك لهذه المعدات.

الحل:

المخطط الأولي		مراجعة المخطط		السنوات	
القسط	الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية	القسط	الاهتلاك المتراكم	
2 000	2 000	8 000	-	2 000	1
2 000	4 000	6 000	-	4 000	2
2 000	6 000	4 000	3 000	7 000	3
2 000	8 000	2 000	3 000	10 000	4
2 000	10 000	00	-		5

VI- التسجيل المحاسبي للاهتلاكات:

يسجل قسط الاهتلاك باعتباره عبء في الجانب المدين من ح/681: مخصصات الاهتلاكات، واقتطاع هذا القسط من قيمة التثبيت المعني ولكن بتسجيله في حساب خاص بالاهتلاكات هو ح/28x: اهتلاك التثبيت المعني.

مثال 1: معدات تم شراؤها في 1/1/ن بمبلغ 60 000 دج، تحتلك بمعدل 12,5% حسب طريقة القسط الثابت، وأن القيمة الباقية في نهاية مدة المنفعة معدومة، ومنه قسط الاهتلاك السنوي هو: 7 500 دج.
التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك يكون كالآتي:

ن/12/31			
7 500	7 500	قسط الاهتلاك السنوي	2815
			681

مثال 2: اشترت مؤسسة آلة إنتاجية بـ 20 000 دج واتفقت مع المورد على أن يعيد شراء هذه الآلة من عندها بعد 5 سنوات بمبلغ 10% من مبلغ الحيازة مع تكاليف التنازل التي تمثل: 10% من سعر التنازل.
المطلوب: حدد قسط الاهتلاك، وسجل ذلك محاسبيا.

الحل:

القيمة الإجمالية = 20 000 دج

القيمة الباقية = $20\,000 \times 10\% = 2\,000$ دج

تكاليف الخروج = $2\,000 \times 10\% = 200$ دج

ومنه: أساس الاهتلاك = $20\,000 - (2\,000 - 200)$

= 18 200 دج

إذن: قسط الاهتلاك السنوي = $18\,200 / 5$

= 3 640 دج

ن/12/31			
3 640	3 640	قسط الاهتلاك السنوي	2815
			681

VII- التسجيل المحاسبي للمكونات (للتراكيب):

يمكن أن تضم التثبيتات العينية عدة عناصر لها مدد حياة أو وتيرة اهتلاك مختلفة؛ في هذه الحالة، النظام المحاسبي يفرض معالجتها وكأنها عناصر منفصلة كل منها لديه مخطط اهتلاك خاص وأعباء لاحقة مرتبطة به.

مقارنة المكونات تركز على مدة استعمال التثبيت، فإذا تم التجديد الكلي للتثبيت نهاية مدة استعماله مقارنة المكونات في هذه الحالة لا نجد لها تطبيق (حالة تجهيزات الإعلام الآلي). وفي الحالة العكسية نطبقها منهجيا.

من الصعب تقديم قائمة بالعناصر المرجحة لأن يتم معالجتها كمكونات تثبيت؛ في الواقع تبعا لطبيعة نشاط المؤسسة ولأهمية التثبيت في النشاط (نشاط رئيسي، ثانوي أو لاحق) التفكيك لتثبيت يمكن تبريرها أم لا؛ هذه المقارنة تبقى إذن تحت تقدير رؤساء المؤسسات.

مثال: اشترت مؤسسة آلة إنتاجية في 1/1/ن بقيمة 100 000 دج، مدة استعمالها 10 سنوات تحتوي هذه الآلة على محرك بقيمة 40 000 دج يهتك بعد 5 سنوات، وفي 1/1/ن+5 استبدلت المؤسسة المحرك بآخر جديد بمبلغ 45 000 دج.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة في السنة ن والسنة ن+5.

فرق إعادة التقييم: في انتظار تطبيق نظام إعادة التقييم وخسائر القيمة للتشيتات، يمكننا تقديم القيود المحاسبية الممكن إجرائها:

1- إعادة تقييم التشيتات:

تاريخ العملية			
XXXX	XXXX	28x	21x
XXXX	XXXX	105	
		اعادة تقييم التشيتات...	تبع...

2- عند التنازل عن تثبيت معاد تقييمه:

تاريخ العملية			
XXXX	XXXX	106	105
		تنازل عن تثبيت...	

والفرق بين القيمة العادلة للتثبيت وقيمتة المحاسبية الصافية يمثل لنا فرق إعادة التقييم؛ إعادة التقييم تركز على إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت (ق م ص VNC) لكن كذلك على قيمته الإجمالية وأيضاً اهتلاكاته.

معامل إعادة التقييم نحدده انطلاقاً من العلاقة الآتية: **القيمة العادلة / ق م ص** هذا المعامل نطبقه على القيمة الإجمالية والاهتلاكات. بالفرق بين القيمة الإجمالية المعاد تقييمها والاهتلاكات المعاد تقييمها فإن القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها تتعلق إلزاماً بالقيمة العادلة للأصل.

بعد إعادة التقييم، مخصصات الاهتلاكات المستقبلية نحسبها انطلاقاً من ق م ص المعاد تقييمها على المدة النفعية المتبقية.

عندما يعرف أصل معين معاد تقييمه خسارة قيمة، فإننا ندرجها أولاً ضمن فرق إعادة التقييم المسجل (دون أن ندخل الاهتلاكات) بالمقابل، إذا كان

التدني أكبر من فرق إعادة التقييم المثبت عند الدورات السابقة، الفائض نسجه كتدني عادي.

أصناف التثبيت التي تخضع لإعادة التقييم: تجرى عملية إعادة التقييم للتثبيتات العينية بحسب الصنف.

صنف تثبيتات عينية هو عبارة عن مجموع أصول ذات طبيعة واستعمال متشابه في نشاط المؤسسة؛ على سبيل المثال، لدينا الأصناف المنفصلة (المتمايزة) التالية:

- الأراضي،
- مجموع العقارات،
- الآلات،
- المركبات ذات محرك،
- الأثاث والتجهيزات،
- المعدات المكتبية،

خسارة القيمة: يحدث أن تتدني قيمة تثبيت معين، وذلك عندما تفوق قيمته المحاسبية الصافية قيمته القابلة للتحصيل (القيمة القابلة للتحصيل هي القيمة القصوى بين قيمة المنفعة، والقيمة العادلة مطروح منها مصاريف البيع).

قيمة المنفعة: هي القيمة المحينة لتدفقات أموال الخزينة المستقبلية المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصول وخروجها عند نهاية مدة منفعتها.

ولتحديد قيمة المنفعة يتوجب أولا تحديد التدفقات الداخلة والخارجة المستقبلية طوال مدة استعمال الأصل وثانيا يتم تطبيق معدل استحداث.

والقيمة العادلة هي، إما:

- القيمة السوقية للأصل تاريخ التقييم

- القيمة التبادلية في ظل ظروف منافسة عادية (مطروح منها تكاليف الخروج)

- القيمة التبادلية لعناصر مماثلة

إذن، إذا تحققت العلاقة التالية:

القيمة المحاسبية الصافية < القيمة القابلة للتحويل (بمعنى فيه خسارة قيمة بالفرق)

وللتوضيح أكثر يمكننا تقديم الجدول التالي:

القيمة الإجمالية = 100 دج	الإمتلاك المتراكم = 20 دج	القيمة المحاسبية الصافية (VNC) = 80 دج
الحالة الأولى:	القيمة القابلة للتحويل = 90 دج	لا يوجد خسارة قيمة.
الحالة الثانية:	القيمة النقية = 60 دج سعر البيع الصافي = 70 دج إذن القيمة القابلة للتحويل = 70 دج	يوجد خسارة قيمة بـ 10 دج
الحالة الثالثة:	القيمة النقية = 60 دج سعر البيع الصافي = 50 دج إذن القيمة القابلة للتحويل = 60 دج	يوجد خسارة قيمة بـ 20 دج.
الحالة الرابعة:	القيمة النقية = 90 دج سعر البيع الصافي = 60 دج إذن القيمة القابلة للتحويل = 90 دج	لا يوجد خسارة قيمة.

يتم إثباتها المحاسبي وفق القيد الآتي:

		ن/12/31			
xxxx	xxxx			29x	681
		اثبات خسارة قيمة التثبيت... تبعاً...			

ويحسب الاهتلاك على الباقي، وعند استرجاع هذه الخسارة يتم إثبات القيد التالي:

		ن/12/31+1			
xxxx	xxxx			781	29x
		استرجاع خسارة قيمة التثبيت... تبعاً...			

سابعاً: التنازل عن التثبيتات

يقصد بالتنازل عن التثبيتات الاستغناء الكلي عنها بصورة إجبارية (كتلفها عند الحريق أو عند اختفائها كالسرقة...) أو اختيارية (كالبيع أو الاستبدال مثلاً، بمحض إرادة المؤسسة...) أو لأسباب أخرى تراها المؤسسة ملائمة. ويمكن أن يكون ذلك قبل الاهتلاك النهائي للتثبيتات المعنية.

ويتم التنازل عن التثبيتات إما عن طريق البيع، أو بدون مقابل (شطب الأصل الثابت).

I- طرق التنازل عن التثبيتات:

قبل ذلك لابد أن نحدد العناصر المكونة لعملية التنازل:

- نقوم بتحديد الاهتلاك المتراكم للأصل الثابت المتنازل عنه، ويحسب من تاريخ جاهزية التثبيت للاستغلال (إثباته المحاسبي) إلى غاية تاريخ التنازل؛
- سعر التنازل وهو عبارة عن المبلغ المحصل عليه نتيجة للتنازل عن التثبيت؛

ت- نقوم بتحديد الفرق بين قيمة الأصل من جهة والاهتلاك المتراكم وسعر التنازل من جهة أخرى؛

1-I التنازل عن التثبيتات عن طريق البيع: يتم التنازل عن التثبيتات عن طريق البيع إما نقداً أو بشيك أو على الحساب (ح/462: حقوق عن التنازل على التثبيتات) ولدينا في عملية التنازل هذه ثلاث حالات:

الحالة الأولى: التنازل عن التثبيتات المهتلفة كلياً

وهي التثبيتات التي قيمتها الأصلية تساوي مجموع حصص الاهتلاكات أي أن: $(2x/ح = 28x/ح)$ ، وتم التنازل عليها بسعر، هذه الحالة نسجلها محاسبياً كما يلي:

تاريخ التنازل		قيمة التثبيت	28x
XXXX	XXXX	إبعاد التثبيت من ذمة المؤسسة	2x
//		أحد حسابات الخزينة	5x
XXXX	XXXX	إيراد التنازل عن التثبيت	752
			أو 462

أو نسجلهما وفق قيد مركب كما يلي:

تاريخ التنازل		28x
XXXX	XXXX	5x
XXXX	XXXX	462
XXXX	XXXX	2x
XXXX	XXXX	752
		إبعاد التثبيت من ذمة المؤسسة، وإثبات نتيجة التنازل عنه

أما إذا تمت عملية التنازل عليه في نفس يوم اهتلاكه الكلي، فإننا نقوم بإدراج قسط اهتلاك سنة التنازل، وذلك وفق القيود التالية:

تاريخ التنازل					
xxxx	xxxx	قسط اهتلاك سنة التنازل	28x	681	
xxxx		قسط اهتلاك سنة التنازل			
//					
xxxx	xxxx	قيمة التثبيت	2x	28x	
		ابعاد التثبيت من ذمة المؤسسة			
//					
	xxxx	أخذ حسابات الخزينة		5x أو 462	
xxxx		إيراد التنازل عن التثبيت	752		

مثال: في 12/31/ن تنازلت مؤسسة صناعية عن أثاث مكتب بمبلغ 15 000 دج على الحساب (تم شراء هذا الأثاث في 1/1/ن-9 بمبلغ 95 000 دج، مدته النفعية: 10 سنوات). المؤسسة تتبع طريقة القسط الثابت.

الحل:

12/31/ن					
9 500	9 500	قسط الاهتلاك السنوي	2818	681	
//					
95 000	95 000	ابعاد أثاث المكتب من ذمة المؤسسة	2184	2818	
//					
15 000	15 000	إيراد التنازل عن الأثاث	752	462	

الحالة الثانية: التنازل عن التثبيتات خلال مدة استخدامها:

أولاً: يتم تسجيل قسط اهتلاك سنة التنازل وذلك وفق القيد التالي:

تاريخ التنازل		28x	681
XXXX	XXXX		
XXXX		قسط اهتلاك سنة التنازل	
		قسط اهتلاك سنة التنازل	

ثانياً: يتم إخراج (استبعاد) التثبيت من ذمة المؤسسة، وإثبات إيراد التنازل، وذلك بجعل ح/28x: اهتلاك التثبيت المعني وأحد حسابات الخزينة أو ح/462 مدينين، بجعل ح/2x التثبيت المعني دائناً؛ والفرق بين هذين القيمتين يدرج ضمن ح/652: نواقص القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول العينية (بجعله مديناً) أو ح/752: فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول العينية (بجعله دائناً) وذلك كما يلي:

أ- في حالة نقص قيمة التنازل:

تاريخ التنازل		2x	28x 462 652
XXXX	XXXX XXXX XXXX		
XXXX		الاهتلاكات المجمعة	
		إبعاد التثبيت من ذمة المؤسسة، وإثبات نقص قيمة التنازل	

ب- في حالة فائض قيمة التنازل:

تاريخ التنازل		2x 752	28x 462
XXXX XXXX	XXXX XXXX		
		الاهتلاكات المجمعة	
		إبعاد التثبيت من ذمة المؤسسة، وإثبات إيراد التنازل عنه	

مثال: في 7/1/ن تم التنازل عن معدات نقل بمبلغ 125 000 دج بشيك بنكي (تم شراؤها في 1/1/ن-1 بمبلغ 135 000 دج، مدتها النفعية مقدرة بـ 4 سنوات) تهتك وفقا لطريقة القسط الثابت.

الحل:

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = 4/135\,000 = 33\,750 \text{ دج}$$

$$\text{قسط اهتلاك السنة الأخيرة} = 12/6 \times 33\,750 - 16\,875 \text{ دج (ح/681)}$$

$$\text{الاهتلاكات المجمعة} = 33\,750 + 16\,875 - 50\,625 \text{ دج (ح/28182)}$$

$$\text{نتيجة التنازل} = (\text{الاهتلاكات المجمعة} + \text{سعر التنازل}) - \text{القيمة الأصلية}$$

$$\text{نتيجة التنازل} = 135\,000 - (125\,000 + 50\,625)$$

$$\text{نتيجة التنازل} = 135\,000 - 175\,625$$

نتيجة التنازل = 40 625 (بما أن الفرق كان موجبا فإن نتيجة العملية تمثل: فائض قيمة)

		7/01ن			
16 875	16 875	//	قسط اهتلاك سنة التنازل	28x	681
	50 625		الاهتلاكات المجمعة		28182
135 000	125 000			2182	512
40 625			ابعاد التثبيت من ذمة المؤسسة، وثبات ايراد التنازل عنه	752	

الحالة الثالثة: التنازل عن التثبيتات غير القابلة للاهلاك:

حيث يتم إجراء القيد الآتي:

تاريخ التنازل		احد حسابات الخزينة		5x او 462
xxxx	xxxx	ايعاد التثبيت من ذمة الموسسة، واشتات ايراد التنازل عنه	2x	
xxxx				

والفرق بين قيمة التثبيت وسعر التنازل (إذا كان سالبا) يدرج ضمن ح/652: نواقص القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول العينية (بجعله مدينا) أما إذا كان موجبا يدرج ضمن ح/752: فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول العينية (بجعله دائنا).

مثال 1: في 2/2/ن تم اقتناء قطعة أرض بمبلغ 100 000 دج بشيك بنكي وفي 15/06/ن+4 تم التنازل عنها بنفس القيمة (بشيك بنكي).

المطلوب: سجل عملية التنازل.

الحل:

15/6/ن				512
100 000	100 000	ايعاد الارض من ذمة الموسسة، واستلام شيك بنكي رقم...	211	

مثال 2: نفس المثال السابق، علما أن سعر التنازل هو 95 000 دج.

XXXX	XXXX	تاريخ الأبعاد	قسط اهتلاك سنة	28x	681
			الأبعاد		
			قسط اهتلاك سنة		
			الأبعاد		

	XXXX		قيمة التثبيت	28x
			اعباء استثنائية	
			للتسيير الجاري	657
XXXX			ابعاد التثبيت من ذمة المؤسسة	2x

وإذا كان التثبيت الذي تعرض لحادث مرور أو حريق أو أي كارثة طبيعية أو... مؤمن عليه، فإن التعويض المحصل عليه من طرف مؤسسة التأمين يعالج كنواتج استثنائية بإدراجه ضمن ح/757: إيرادات استثنائية عن عمليات التسيير، وذلك كالآتي:

xxxxx	xxxxx	تاريخ الإبعاد	757	5x
xxxxx		ايراد التعويض عن النشيط وفق...		

مثال: في 23/3/ن تحصلت إحدى المؤسسات الصناعية على تعويض من مؤسسة التأمين بمبلغ 21 500 دج بشيك بنكي، مع العلم أن معداتها الصناعية تعرضت لحريق في 01/03/ن تكلفة حيازتها 66 000 دج، أشتريت في 1/1/ن-4 وتحتلك بمعدل 10% سنويا. هذه المعدات أصبحت غير صالحة للاستخدام وتم التخلص منها.

الحل:

		ن/3/01			
1 100	1 100	//	قسط اهتلاك سنة الابعاد (شهرين)	2815	681
	27 500 38 500				2815 657
66 000			ابعاد الصناعية من ذمة الموسسة وفق محضر رقم...	215	
		ن/3/23			
21 500	21 500		شيك رقم...	757	512

ملاحظة:

- 1- ضرورة فصل قيم الأراضي عن المباني حتى في حالة حيازة المباني وفق فاتورة غير مفصلة؛
- 2- في حالة وصول فواتير تكاليف حيازة تثبيت في فترات متباعدة ضروري تحميلها ضمن حساب التثبيت المعني ويطبق الإهلاك على المجموع؛
- 3- في حالة التنازل أو الإبعاد من الخدمة لتثبيت عيني معاد تقييمه فإن فرق إعادة التقييم نرحله إلى (ح/106: احتياطات) في انتظار إعادة إدماجه ضمن رأس المال؛
- 4- لأسباب مختلفة قيد يتم وضع تثبيت عيني معين خارج الخدمة، في هذه الحالة القيمة المحاسبية الصافية ندرجها ضمن ح/657: أعباء استثنائية للتسيير الجاري، من أجل جعل قيمته معدومة، وعند استرجاع قيمته لأجل بيعه أو استخدامه مرة أخرى يتم إدراجه ضمن ح/757: إيرادات استثنائية للتسيير

الجاري بمدينية ح/2x: التثبيت المعني أو ح/36: مخزونات متأتية من التثبيتات بحسب الوضعية التي أرجع فيها من أجلها؛

5- تثبيات في انتظار التنازل عنها: العناصر في انتظار التنازل عنها تبقى ضمن الأصول؛ الاهتلاكات تبقى مستمرة طالما لديها قيمة محاسبية صافية، وعند كل إقفال تبقى هذه التثبيتات محل اختبار تدني قيمة.

ثامنا: التسيير المحاسبي للتثبيتات:

هو تتبع التثبيتات من تاريخ دخولها إلى المؤسسة إلى حين خروجها منها، وهذا يتطلب إجراء رقابة على حركة التثبيتات لتفادي التلاعبات التي قد تمس بذمة المؤسسة.

I- إجراءات الرقابة:

يمكن التطرق إلى إجراءات الرقابة على حركة التثبيتات على سبيل الذكر لا الحصر وذلك كما يلي:

I- 1 فتح بطاقة لكل تثبيت سواء تم حيازته أو إنجازه وتتضمن المعلومات التالية:

- رقم التثبيت؛
- تعيين حساب التثبيت؛
- طبيعة التثبيت؛
- تاريخ الشراء، رقم الفاتورة، اسم المورد؛
- تكلفته؛
- مكان إيداعه؛
- عمليات إعادة التقييم؛

- الاهتلاكات المجرة عليه، ملاحظات أخرى، تاريخ خروجه أو تلفه.

I-2 غلق بطاقات التثبيت المتنازل عليها أو المتلفة؛ والاحتفاظ بها خارج بطاقات التثبيت المستغلة حالياً.

I-3 إعداد ميزان عام للتثبيتات: ويشمل كل هذه البطاقات وهو بالشكل الآتي:

رقم الحساب	التعيين	التكلفة	مخصص السنة (قسط السنة)	مجموع الاهتلاكات	القيمة الصافية

وهو تبرير حسابات التثبيت.

إذ لا بد أن تتساوى الجاميع الفرعية مع أرصدة الحسابات الواردة في الميزانية؛ وعليه فتتم مقارنة القيم الواردة في ميزان التثبيت مع القيم الواردة في ميزان المراجعة.

I-4 القيام بالجرد المادي للتثبيتات: البند 14 من (ن م م) تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية؛ وتكتسي عملية الجرد هذه أهمية بالغة وتشكل لهذا الغرض لجنة جرد يراعى في تكوينها أن تتضمن بداخلها أشخاص لا يوكل لهم تسيير التثبيتات بصورة مباشرة ومنه يشمل الجرد كل الأقسام والورشات.

ومن الضروري حتى تعطي عملية الجرد كل نتائجها أن ترقم التثبيتات مباشرة عند حيازتها حتى يمكن التمييز بينها. ومن الضروري أن تتطابق نتائج الجرد المادي بالجرد المحاسبي وأن تعالج كل الفروق بينهما إن وجدت.

ولتسهيل عملية الجرد أيضا أن يتم جرد عناصر التجهيزات والمعدات الموجودة بمكاتب المؤسسة وتعلق القوائم هذه داخل كل مكتب وتحمل مصادقة مسؤول المكتب والمصلحة.

دراسة المخزونات

أولاً: تعريف المخزونات:

تعرف المخزونات حسب (ن م م) على أنها أصول يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو قيد الإنتاج أو المواد الأولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات. وعليه فنميز ضمن المخزونات بين المخزون والإنتاج قيد الإنجاز.

* المخزونات: وتضم؛

- 1- البضائع: أي كل ما يشتريه الكيان بغرض البيع دون التحويل.
 - 2- المواد الأولية: وهو كل ما يدخل في عملية التصنيع (التحويل).
 - 3- تموينات أخرى: وتضم كل ما يدخل في الاستهلاك الداخلي للكيان.
 - 4- المنتجات: وتشمل المنتجات التامة الصنع.
- * الإنتاج قيد الإنجاز: وهي خيرات أو خدمات في طور التشكيل عبر عملية الإنتاج.

وعلى المستوى المحاسبي، جاء التصنيف بين أنواع المخزونات كما يلي:

التموينات:

- ح/30: بضائع
- ح/31: مواد أولية ولوازم
- ح/32: تموينات أخرى
- ح/321: تموينات أخرى من المواد المستهلكة
- ح/322: تموينات أخرى من اللوازم المستهلكة
- ح/326: تموينات أخرى من الأغلفة

منتجات منجزة من قبل المؤسسة:
ح/33: منتجات قيد الإنجاز
ح/34: إنتاج خدمات جاري إنجازها
ح/35: المنتجات التامة
ح/351: منتجات وسيطة
ح/355: منتجات تامة
ح/358: منتجات للتنازل أو مواد للاسترجاع
المخزونات:

ح/36: المخزونات المتأتية من القيم الثابتة
ح/37: المخزونات لدى الغير أو في الخارج
المشتريات من:

ح/38: المشتريات من
ح/380: البضائع
ح/381: المواد واللوازم
ح/382: التموينات الأخرى

ثانيا: قواعد تقييم المخزونات:

تقيم المخزونات من المواد الأولية واللوازم المستهلكة والبضائع بتكلفة شرائها وتقيم الخيرات المنتجة من قبل المؤسسة بتكلفة إنتاجها. يوصى أيضا بإضافة تكلفة التخزين عندما تبررها الشروط الخاصة بالاستغلال وهي نادرة، وتستعمل عادة إذا كانت فترة التخزين جد طويلة وتزيد في قيمة الشيء كحالة بعض أنواع الجبن.

II-1 تحديد تكلفة الشراء: وتعلق فقط بالمخزونات التي تم شرائها من قبل المؤسسة وتضم سعر الشراء والمصاريف الملحقة.

سعر الشراء: يوافق السعر المدفوع بالدينار خارج الرسم وصافيا من التخفيضات التجارية.

المصاريف الملحققة: تشمل المصاريف المرتبطة بشراء المخزون، نحو مصاريف النقل التي تحملتها المؤسسة، مصاريف التأمين المرتبطة بالنقل، مصاريف الشحن، مصاريف الجمارك في حالة الاستيراد، بعض الضرائب والرسوم التي تكون غير قابلة للاسترجاع.

II - 2 تحديد تكلفة الإنتاج: وتجمع العناصر التالية:

- تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة المحددة سابقا؛

- الأعباء المباشرة للإنتاج؛

- الأعباء غير المباشرة للإنتاج.

أ- الأعباء المباشرة للإنتاج: وهي الأعباء التي يمكن إلحاقها دون لبس في تكلفة الإنتاج وتشمل الأعباء المتغيرة والأعباء الهيكلية (الثابتة).

ب- الأعباء غير المباشرة للإنتاج: وهي الأعباء التي تم التمكن من إلحاقها بإنتاج مخزون ما، تستثنى منها عادة الأعباء المالية وأعباء الإدارة العامة.

1 - معالجة المصاريف المالية: يمكن إدماج المصاريف المالية ضمن التكلفة تحت هذه الشروط:

- إذا كانت الدورة الإنتاجية أكبر من سنة.

- فيما يتعلق بالقروض لا تدمج سوى الفوائد المتعلقة والموافقة لفترة الإنتاج.

2 - حالة انخفاض النشاط: في هذه الحالة يوصى بأن تحدد قيم المصاريف الثابتة المحملة على تكلفة الإنتاج المخزن بإستعمال طريقة التحميل العقلاني.

إن الأعباء الموافقة لانخفاض النشاط لا يمكن أن تضاف إلى تكاليف المخزون بل تعالج كأعباء متعلقة بالدورة المعنية بناءا على مبدأ الحيطة والحذر.

وعليه فإن نسبة الأعباء الثابتة في وحدة واحدة من المخزون تظل ثابتة مهما كان حجم نشاط المؤسسة.

ملاحظة: في حال تعذر تحديد هذه التكاليف (تكلفة شراء المواد المستهلكة، الأعباء المباشرة، والأعباء غير المباشرة للإنتاج) يتم اعتماد سعر البيع المحتمل عند إعداد الميزانية منقوصا منه الهامش ومصاريف التوزيع.

ثالثا: القيود المحاسبية المتعلقة بالمخزونات والمنتجات الجاري إنجازها (للتذكير):

III - 1 بالنسبة لمؤسسة تجارية:

أ- حالة الشراء:

		تاريخ العملية		
XXXX	XXXX		401	380
	XXXX			4456
XXXX	XXXX	تاريخ العملية	380	30
	XXXX	فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...		
XXXX	XXXX	تاريخ العملية	512	401
	XXXX	دخول البضاعة وفق وصل دخول رقم...		
XXXX	XXXX	تاريخ العملية		
	XXXX	تسديد المشتريات... تبعاً للاشعار المدين رقم...		

ب- حالة البيع:

		تاريخ العملية			
	XXXX			411	
XXXX			700		
XXXX			4457		
			فاتورة بيع رقم...		
		تاريخ العملية			
	XXXX			600	
XXXX			30		
			إخراج البضاعة وفق وصل خروج رقم...		
		تاريخ العملية			
XXXX	XXXX		411	512	
			تحصيل المبيعات... للشعار الدائن رقم...		

ج- شراء بضاعة مع تخفيض تجاري:

قبل ذلك نشير فقط بأن التخفيضات هي نوعان، تخفيضات تجارية وأخرى مالية:

1/ التخفيضات التجارية: هي تخفيضات تمنح للزبون لأغراض متعلقة بعملية البيع في حد ذاتها وتنقسم إلى ثلاث أنواع (rabais, remises, ristournes):

- rabais: ويمنح على رقم الأعمال بسبب نوعية المنتجات أو لعدم موثاقة السلع الموزعة أو لتأخير في التسليم أو لوجود عطب في السلعة.
- remises: ويمنح على رقم الأعمال بسبب أهمية المعاملة أو كبر حجمها أو للقدرة التفاوضية لدى الزبون.
- ristournes: ويمنح لأهمية العمليات المحققة مع نفس الزبون خلال مدة معينة فقد تكون سنوية، أو سداسية، أو فصلية...

إذا وردت التخفيضات التجارية في فاتورة الشراء، فإنها تخفض مباشرة من سعر الشراء وبالتالي ليس لها أثر محاسبي (لا على دفاتر الزبون، ولا على دفاتر المورد) وتسجل عملية الشراء بالصافي التجاري.

أما إذا وردت في فاتورة تخفيض (أي في فاتورة مستقلة) فيكون لها أثر محاسبي، فتعتبر بالنسبة للزبون كنوارج (تخفيضات تجارية محصلة، ح/609)، وبالنسبة للمورد كأعباء (تخفيضات تجارية ممنوحة، ح/709)، وذلك كما يلي:

– بالنسبة للزبون:

تاريخ العملية		401
XXXX	XXXX	609
XXXX		4456
فاتورة اشعار رقم...		

– بالنسبة للمورد:

تاريخ العملية		709
XXXX	XXXX	4457
XXXX		411
فاتورة اشعار رقم...		

2/ الحسومات المالية (escomptes): هي حسومات تمنح للزبون لخصوصية عملية الدفع المتعلقة بالفاتورة، فهي مرتبطة أساسا بالتعجيل بالدفع، كالتسديد الفوري، أو التسديد قبل الآجال المتفق عليها.

والحسومات المالية سواء ظهرت ضمن فاتورة الشراء أو خارجها لها أثر محاسبي لدى الزبون والمورد، فيعتبرها الزبون كنوارج مالية (إيرادات مالية أخرى، ح/768)، وبالنسبة للمورد كأعباء مالية (أعباء مالية أخرى، ح/668)، وذلك كما يلي:

د- شراء بضاعة مع حسم مالي:

		تاريخ العملية			
XXXX XXXX	XXXX XXXX			380	768
				4456	401
		فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...			

هـ - بيع بضاعة مع حسم مالي:

		تاريخ العملية			
XXXX XXXX	XXXX XXXX			411	700
				668	4457
		فاتورة بيع رقم...			

و- تقديم تسبيق متضمن في طلبية الشراء:

		تاريخ العملية					
XXXX XXXX	XXXX XXXX		تاريخ العملية	409	512		
				401	409		
		تقديم تسبيق بشيك بنكي رقم...					
		تسديد باقي قيمة المشتريات... بشيك بنكي رقم...					

ز- استلام تسبيق مع طلبية الشراء:

XXXX	XXXX	تاريخ العملية	419	512
		استلام تسبيق بشيك بنكي رقم...		
XXXX	XXXX XXXX	تاريخ العملية	411	419 512
		تحصيل باقي قيمة المبيعات... بشيك بنكي رقم...		

ح- حالة المردودات بالنسبة للمشتري:

XXXX XXXX	XXXX	تاريخ العملية	401	
		ارجاع فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...	380 4456	

XXXX	XXXX	تاريخ العملية	380	
		اخراج البضاعة المردودة وفق وصل خروج رقم...	30	
XXXX	XXXX	تاريخ العملية	401	512
		استرجاع قيمة البضاعة المردودة تبعا للاشعار الدائن رقم...		

ط- حالة المردودات بالنسبة للبائع:

		تاريخ العملية			
XXXX	XXXX	XXXX	تاريخ العملية	استرجاع فاتورة البيع رقم...	700
	XXXX				4457
XXXX	XXXX	XXXX	تاريخ العملية	دخول البضاعة المردودة وفق وصل دخول رقم...	411
					30
XXXX	XXXX	XXXX	تاريخ العملية	ارجاع قيمة البضاعة المردودة... تبعا للاشعار المدين رقم...	600
					411

ي- حالة مردودات سنة أخرى (بالنسبة للبائع):

		تاريخ العملية			
XXXX	XXXX	XXXX	تاريخ العملية	استرجاع فاتورة البيع رقم...	11
	XXXX				4457
XXXX	XXXX	XXXX	تاريخ العملية	دخول البضاعة المردودة وفق وصل دخول رقم...	411
					30
XXXX	XXXX	XXXX	تاريخ العملية	ارجاع قيمة البضاعة المردودة... تبعا للاشعار المدين رقم...	11
					411

III - 2 بالنسبة لمؤسسة إنتاجية:

نشير أولا إلى الحسابات التي تستعمل في المؤسسة الإنتاجية والخدمية، وتتمثل في:

ح/31: مواد أولية ولوازم: عادة ما يكون هذا الحساب ناشطا لدى الكيانات المنتجة أو المحولة ويضم المشتريات من المواد الأولية واللوازم التي يحتاجها الكيان في دورته العملية.

ح/33: سلع قيد الإنجاز: تسجل فيه جميع العمليات التي لم يتم استكمالها؛ فهي تتمتع بقيمة زائدة أضافتها عملية الإنتاج التي مرت بها حتى اللحظة التي هي عليها من التصنيع أو عدم الجاهزية التامة.

ح/331: منتجات جاري إنجازها: وهي السلع التي ما تزال في حاجة إنتاج ولم تكتمل بعد.

ح/335: أشغال جاري إنجازها: هي الأشغال التي ما تزال قيد الإنجاز ولم تتم بعد.

ح/34: خدمات جاري إنجازها: هناك خدمات لم تستكمل بعد خاصة في المؤسسات الخدمية التي تؤدي خدمات للكيانات مقابل أتعاب وعادة ما يكون هذا النشاط لدى مكاتب الدراسات التي تقوم بالتهيئة العمرانية ومكاتب الإعلام الآلي التي تنتج برامج المعلوماتية.

ح/341: دراسات جاري إنجازها: يقصد بها الدراسات التي صرفت فيها نفقات ولم تكتمل في نهاية الدورة المحاسبية للكيان مثل تكاليف المخططات حسب درجة تقدمها.

ح/345: تأدية خدمات قيد الإنجاز: مثلا نقل البضائع للغير وتكون بكميات كبيرة حتى أن دورة محاسبية واحدة لا تكفيها ولا يمكن أيضا فوتره جزء من الخدمة، فتدرج ضمن هذا الحساب.

ح/35: المخزونات من المنتجات: أي من المؤسسات الإنتاجية أو التحويلية هي توجه إنتاجها للبيع؛ لكن إذا تم إنتاج المنتجات ولم تباع بعد فيتم تخزينها وبالتالي تدرج ضمن هذه الحساب.

ح/351: المنتجات الوسيطة: هي منتجات قد تكون شبه نصف مصنعة لبعض الكيانات وقد تكون منتجات تامة للبعض الآخر.

ح/355: منتجات تامة: كأى مؤسسة إنتاجية أو تحويلية تسجل منتجاتها التامة ضمن مخزوناتنا ولكن طبعا بتكلفة الإنتاج احتراماً لمبدأ الحيطة والحذر.

ح/358: منتجات متبقية أو مواد مسترجعة: تنتج هذه الفضلات والمهملات جراء عملية الإنتاج التي قامت بها المؤسسة، ويمكن بيعها للغير لاستخدامها على نحو مختلف وذلك تبعاً للحاجة.

أ- حالة الشراء:

Xxxx	xxxx xxxx	تاريخ العملية		401	381 4456
			فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...		
Xxxx	xxxx	تاريخ العملية		381	31
			دخول المواد الأولية وفق وصل دخول رقم...		
Xxxx	xxxx	تاريخ العملية		512	401
			تسديد المشتريات... تبعا للاشعار المدين رقم...		

ب- حالة الإنتاج:

Xxxx	xxxx	تاريخ العملية		31	601
		خروج المواد الاولية من المخازن وفق وصل خروج رقم...			
Xxxx	xxxx	تاريخ العملية		723 724	331 35
		دخول المنتجات قيد التصنيع، والمنتجات التامة الى المخازن وفق وصل دخول رقم...			
Xxxx	xxxx	تاريخ العملية		331	723
		خروج المنتجات قيد التصنيع لإتمام عملية التصنيع وفق وصل خروج رقم...			

ج- حالة الخدمات:

XXXX	XXXX	تاريخ العملية	401	60x
		فاتورة رقم...		
XXXX	XXXX	تاريخ العملية		335 341 345
		اثبات الدراسات والخدمات الجاري انجازها تبعا لمذكرة اشغال رقم...	723	
XXXX	XXXX	تاريخ العملية		723
		خروج الدراسات والخدمات الجاري انجازها لاتمام عملية الانجاز تبعا ل...	335 341 345	
XXXX	XXXX	تاريخ العملية		355
		اثبات الدراسات والخدمات المتابعة الصنع تبعا ل...	724	

د- حالة البيع:

XXXX	XXXX	تاريخ العملية		411
		مبيعات منتجات تامة	701	
XXXX		مبيعات المنتجات الوسيطة	702	
XXXX		مبيعات المنتجات المتبقية	703	
XXXX		مبيعات اشغال	704	
Xxxx		مبيعات دراسات	705	
Xxxx		اداء خدمات اخرى	706	
Xxxx		فاتورة بيع رقم...	4457	

XXXX	XXXX	تاريخ العملية	35	724
		اخراج المنتجات التامة وفق وصل خروج رقم...		
XXXX	XXXX	تاريخ العملية	411	512
		تحصيل قيمة المبيعات... تبعا للاشعار الدائن رقم...		

III - 1-2 الأغلفة المسترجعة والأغلفة غير المسترجعة:

1/ الأغلفة غير المسترجعة: عبارة عن أغلفة الغاية من شرائها هو استخدامها كموايد مستهلكة في نهاية المرحلة الإنتاجية ويدخل ثمنها ضمن تكلفة الإنتاج أو مصاريف التوزيع. ومثال ذلك: أكياس الحليب، علب الأحذية، علب المشروبات والمصبرات، الصناديق الخشبية للمعدات والأدوات،...

أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية لهذا النوع من المخزون فتختلف بحسب الغرض من شرائها، فشرائها من أجل بيعها على طبيعتها -أي تعالج كأنها بضاعة- أو شرائها لاستخدامها في العملية الإنتاجية -أي تعالج كأنها مواد مستهلكة-

أ- حالة الشراء لغرض البيع (فتعالج كأنها بضاعة):

XXXX	XXXX	تاريخ العملية	401	380
	XXXX	فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...		4456
XXXX	XXXX	تاريخ العملية	380	30
		دخول البضاعة وفق وصل دخول رقم...		

XXXX	XXXX	تاريخ العملية		512	401
		تمديد المشتريات... تبعا للاشعار المدين رقم...			

ب- حالة البيع:

XXXX XXXX XXXX	XXXX	تاريخ العملية		700 4457	411
		فاتورة بيع رقم...			
		تاريخ العملية			
XXXX XXXX	XXXX	تاريخ العملية		30	600
		اخراج البضاعة وفق وصل خروج رقم...			
		تاريخ العملية			
XXXX XXXX	XXXX	تاريخ العملية		411	512
		تحصيل قيمة المبيعات... تبعا للاشعار الدائن رقم...			

ج- حالة الشراء لغرض الاستخدام (فتح الج كاتها مواد مستهلكة):

XXXX	XXXX	تاريخ العملية	401	382
	XXXX	فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...		4456
XXXX	XXXX	تاريخ العملية	382	326
XXXX	XXXX	دخول الاعطفه وفق وصل دخول رقم...		
XXXX	XXXX	تاريخ العملية	512	401
XXXX	XXXX	تمديد المشتريات... تبعا للاشعار المدين رقم...		

2/ الأغلفة المسترجعة: عبارة عن أغلفة تصنف ضمن التثبيتات (ح/2186: أغلفة متداولة) وذلك لطول عمرها وكذا لاستعمالها عدة مرات، حيث تقوم المؤسسة بشرائها من أجل استخدامها بصورة دائمة، وترسلها إلى زبائنها مقابل سعر أمان ثم تستردها، ومثال ذلك: صناديق الحليب، الحاويات، صناديق الخضر والفواكه، قارورات الغاز، حاويات السلع،...

مثال: في 02/01/02 ن اشترت مؤسسة تجارية سلع من أحد الموردين حسب الفاتورة التالية:

سعر الشراء = 150 000 دج (HT)، تكلفة شرائها = 130 000 دج.

أغلفة مسترجعة = 200 غلاف بمبلغ 1 000 دج/غ الواحد.

معدل TVA: 17%

في 03/14/03 ن تم:

أ- إرجاع الأغلفة كليا

ب- إرجاع نصف الأغلفة والاحتفاظ بالنصف الآخر

ت- إرجاع نصف الأغلفة وتلف النصف الآخر

ث- الاحتفاظ بها كليا

الحل:

لدى الزبون:

		02/01 ن			
375 500	150 000			401	380
	25 500				4456
	200 000				4096
150 000	150 000	//		380	30
		فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد... مع الخطة مسترجعة			
		دخول البضاعة وفق وصل دخول رقم...			

أ- إرجاع الأغلفة كلياً:

		03/14 ن			
200 000	200 000			4096	401

ب- إرجاع نصف الأغلفة والاحتفاظ بالنصف الآخر:

		03/14			
200 000 17 000	100 000		ارجاع نصف الاغلفة تبعا لـ	4096	401
	100 000			2186	
	17 000			4456	

ت- إرجاع نصف الأغلفة وتلف النصف الآخر:

03/14/ن			
200 000	100 000 100 000	4096	401 657
		إرجاع نصف الاغلفة تبعا ل...	

ث- تلف جميع الأغلفة:

03/14/ن			
200 000	200 000	4096	657
		الاثبات عدم تلف جميع الاغلفة تبعا ل...	

ج- الاحتفاظ بها كليا:

03/14/ن			
200 000 34 000	200 000 34 000	4096 401	2186 4456
		الاحتفاظ بالاغلفة تبعا ل...	

لدى المورد:

02/01/ن			
150 000 25 500 200 000	375 500	700 4457 4196	411
		فاتورة بيع رقم... بتاريخ... المزبون... مع الغلفة مسترجعة	
		//	
130 000	130 000	30	600
		خروج البضاعة وفق وصل خروج رقم...	

أ- استرجاع الأغلفة كلياً:

		03/14/ن		
200 000	200 000		411	4196
		استرجاع الاغلفة تبعا لـ...		

ب- استرجاع نصف الأغلفة:

		03/14/ن		
100 000	200 000		708	4196
100 000		ايراد استرجاع الاغلفة المكسولة	411	
		استرجاع نصف الاغلفة تبعا لـ...		

ت- إرجاع نصف الأغلفة وتلف النصف الآخر:

		03/14/ن		
100 000	200 000		411	4196
100 000		استرجاع نصف الاغلفة تبعا لـ...	757	

ث- تلف جميع الأغلفة:

		03/14/ن		
200 000	200 000		757	4196
		التزلزل عن الاغلفة تبعا لـ...		
		03/14/ن		
	XXXX	الاهتلاك المتراكم		28186
	XXXX	القيمة المتبقية المتلفة		657
200 000		اثبات عبء تلف جميع الاغلفة تبعا لـ...	2186	

ت- التنازل عن كامل الأغلفة:

200 000	200 000	ن/03/14		752	4196
		التنازل عن الأغلفة تبعا لـ...			
200 000	XXXX XXXX	ن/03/14		2186	28186 652
		الإهلاك المتراكم القيمة المتبقية المتلفة إثبات عبء تلف جميع الأغلفة تبعا لـ...			

تقريين: في 31/12/ن كانت وضعية المخزون قيد الإنجاز كالتالي:

الإنتاج	التكاليف المباشرة (مواد مستهلكة)	أعباء مباشرة
A	840 000	360 000
B	370 000	110 000
C	580 000	140 000
D	70 000	28 000

يستغرق إنجاز المنتجات A,B,C ثلاث سنوات وهي موجهة للبيع، في حين أن المنتج D تستغرق صناعته 5 أشهر وموجه للاستغلال الداخلي للمؤسسة. الأعباء غير المباشرة هي في حدود 10% من تكلفة المواد المستهلكة أما أعباء الإدارة فهي 2% من التكاليف المباشرة للإنتاج. لتمويل تصنيع هذه المنتجات اقترضت المؤسسة بتاريخ 1/1/ن-1 مبلغ 1 200 000 دج يسدد بكامله على 3 أقساط خلال 3 سنوات (معدل الفائدة 16%).

المطلوب: سجل كل القيود الضرورية.

الحل:

الإنتاج	التكاليف المباشرة (مواد مستهلكة)	أعباء مباشرة	أعباء غير مباشرة	أعباء مالية	التكلفة الكلية
A	840 000	360 000	84 000	60 067.04	1 344 067.04
B	370 000	110 000	37 000	26 458.10	543 485.10
C	580 000	140 000	58 000	41 474.86	819 474.86
D	70 000	28 000	7 000		105 000

توزيع الأعباء المالية:

$$(1\,200\,000 - 400\,000) \times 16\% = 128\,000 \text{ دج}$$

$$A: 128\,000 \times 840\,000 / 1\,790\,000 = 60\,067,04 \text{ دج}$$

$$B: 128\,000 \times 370\,000 / 1\,790\,000 = 26\,458,10 \text{ دج}$$

$$C: 128\,000 \times 580\,000 / 1\,790\,000 = 41\,474,86 \text{ دج}$$

وقبل إجراء القيود المحاسبية نعطي لكل من هذه المنتجات أرقام للتمييز بينها (01، 02، 03، 04) على الترتيب (A, B, C, D).

القيود المحاسبية:

ن/12/31			
2 707 000	1 344 067,04		3301
	543 485,10		3302
	819 474,86		3303
105 000		تعبير المخزون الجاري دخول المنتجات نصف المصنعة إلى المخازن وفق وصل دخول رقم...	723
	105 000	//	
		انتاج مثبت لاصل عيسى اشيت المنتج نصف المصنع وفق وصل دخول رقم...	732
528 000	400 000		164
	128 000		661
		تمديد القسط السنوي للقرض وذلك تبعا للاشعار المدين رقم...	512

رابعا: طريقة الجرد المستمر (الدائم):

وهي متابعة حركة المخزون باستمرار، أي معرفة الأرصدة في أي تاريخ، وتتطلب هذه الطريقة ما يلي:

- 1- أن تكون المؤسسة على علم بكل تكاليفها؛
 - 2- عدد وأنواع المخزونات قليل نسبيا لأن ذلك يؤدي إلى ارتفاع تكلفة عملية الجرد؛
 - 3- قيمة المخزونات هامة جدا.
- وعند تعذر توفر هذه الشروط تستعمل طريقة الجرد المتناوب أو الدوري؛ خصوصا عند عدم قدرة المؤسسة على معرفة تكاليفها باستمرار.

IV- 1 مزايا طريقة الجرد المستمر:

- مراقبة المخزونات باستمرار؛
 - إعداد موازنة شهرية؛
 - معرفة المخزون الباقي والأرباح المحققة في أي وقت.
- والجرد المادي في هذه الحالة تأكيدى بينما في الجرد المتناوب هو ضروري.

IV- 2 ملاحظات حول الحساب 38:

- 1- حساب مرصد في نهاية الفترة؛
 - 2- هو أداة من أدوات الرقابة وهي الرقابة على ورود المخزونات واستلام الفواتير؛
 - 3- أداة تستعمل في مراقبة مدى تنفيذ برنامج التمويل، فالمؤسسة لديها كل سنة خطة للإنتاج والمخزون والمشتريات، والطلبات يمكن أن تشتري على عدة مراحل وهو ما يقودنا إلى البحث عن الكمية الاقتصادية للطلبية الواحدة؛
- كلما كانت كميات المخزون كبيرة كلما زادت تكاليفها: - التأمين، التلف، النفاذ، الجرد.

IV- 3 ملاحظات حول الحساب 72:

- 1- يعكس التغيرات الحادثة في المخزون، ويمكن أن يظهر برصيد مدين أو دائن، ورصيده قد يختلف على حسابات صنف 3؛
- 2- مجموع مدين يعطينا إجمالي المخرجات للإنتاج؛
- 3- مجموع دائن يعكس قيمة المنتجات خلال الدورة.

إن النظام المحاسبي المالي يقر بأن تقيم المنتجات بتكلفتها الحقيقية ويمكن خلال السنة أن نلجأ بطرق أخرى لتقييم المخزونات.

وعادة ما يتم تبني تكلفة تقديرية طوال الدورة (تكلفة السنة الماضية مثلاً)، على أن تقيم في نهاية الدورة تبعاً لتكلفتها الحقيقية.

خامساً: المعالجة المحاسبية وفق الجرد المتناوب:

ونميز هنا بين مشتريات المخزونات والمنتجات المصنعة أو قيد التصنيع؛

V-1 بالنسبة لمشتريات المخزونات: تتم المعالجة المحاسبية وفق نظام الجرد المتناوب لهذا الصنف من المخزونات بإتباع المراحل التالية:

المرحلة الأولى: وهي أن يتم خلال السنة المالية تسجيل فواتير الشراء فقط دون قيود الإدخال، أي؛

تاريخ الفاتورة			
xxxx	xxxx xxxx	فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...	38x 4456
xxxx		401	

وبالنسبة لعمليات البيع نسجل فواتير البيع فقط؛ دون قيود الإخراج، أي؛

تاريخ الفاتورة			
xxxx xxxx	xxxx	فاتورة بيع رقم... بتاريخ... الزبون...	70x 4457
		411	

المرحلة الثانية: في نهاية السنة المالية نعتبر إجمالي المشتريات مستهلك، بما في ذلك مخزون أول المدة، أي؛

ن/12/31			
XXXX	تغير مخزون مشتريات التصنيع	6030	
XXXX	تغير مخزون مشتريات المواصلات	6031	
XXXX	تغير مخزون مشتريات المبيعات الأخرى	6032	
XXXX		30	
XXXX		31	
XXXX		32	
XXXX		38x	
	استهلاك إجمالي المشتريات ومخزون أول المدة (مخ1)		

المرحلة الثالثة: في نهاية السنة المالية وبعد إجراء الجرد المادي نقيّد المخزونات الباقية (مخزون آخر المدة)، وذلك كما يلي:

ن/12/31			
XXXX		30	
XXXX		31	
XXXX		32	
XXXX		6030	
XXXX		6031	
XXXX		6032	
	اثبات مخزون آخر المدة (مخ2) تبعاً له...		

V- 2 بالنسبة للمنتجات المصنعة أو قيد التصنيع: تتم المعالجة

المحاسبية وفق نظام الجرد المتناوب لهذا الصنف من المنتجات بإتباع المراحل التالية:

المرحلة الأولى: أثناء السنة المالية لا تسجل أية كتابة خصوصية في الصنف

3 (العناصر الضرورية للإنتاج تسجل في حسابات الأعباء حسب الطبيعة)؛

المرحلة الثانية: في نهاية السنة المالية نعتبر مخزون أول المدة مستهلك، وذلك وفق القيد التالي:

ن/12/31				
	xxxx			723
	xxxx			724
xxxx			33x	
xxxx			35x	
استهلاك مخزون اول المدة (مخ1)				

المرحلة الثالثة: في نهاية السنة المالية وبعد إجراء الجرد المادي نقيّد مخزون آخر المدة، وذلك كما يلي:

ن/12/31				
	xxxx			33x
	xxxx			35x
xxxx			723	
xxxx			724	
اثبت مخزون آخر المدة (مخ2) تبعاً لـ...				

مثال: قامت مؤسسة تجارية بعمليات الشراء والبيع خلال السنة (ن) وكانت كالآتي:

في 2/1 مشتريات سلع: 3500 وحدة

في 5/3 مبيعات سلع: 2500 وحدة

في 7/4 مشتريات سلع: 2200 وحدة

في 9/5 مشتريات سلع: 500 وحدة

في 11/6 مبيعات سلع: 2800 وحدة

بافتراض أن أسعار الشراء والبيع ثابتة وهي على التوالي: 13 و 19 دج/و، ومعدل الرسم على القيمة المضافة هو: 17%، وأن عمليات الشراء والبيع هي على الحساب.

المطلوب: سجل العمليات السابقة باستخدام نظام الجرد المتناوب (الدوري).
الحل:

53 235	45 500 7 735	ن/02/01		380 4456
		فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...	401	
47 500 8 075	55 575	ن/05/03		411
		فاتورة بيع رقم... بتاريخ... الزبون...	700 4457	
33 462	28 600 4 862	ن/07/04		380 4456
		فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...	401	
7 605	6 500 1 105	ن/09/05		380 4456
		فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...	401	
53 200 9 044	62 244	ن/11/06		411
		فاتورة بيع رقم... بتاريخ... الزبون...	700 4457	
80 600	80 600	ن/12/31		6030
		اجمالي المشتريات مستهلك	380	
11 700	11 700	//		30
		اثبات باقي المشتريات (مخ 2)	6030	

سادسا: تقييم مخزونات نهاية الدورة:

في نهاية الدورة من الضروري إجراء تقييم للمخزونات في إطار عمليات الجرد كباقي العناصر المشكلة لذمة المؤسسة، للتمكن من إقفال وتقديم الحسابات السنوية.

VI-1 القواعد العامة للتقييم: تقيم المخزونات عند الجرد تبعا لقيمتها الحالية في نهاية الدورة؛ تعرف القيمة الحالية بالسعر الممكن أن يقدمه مشتري محتمل للمؤسسة في حالة ومكان تواجد الأصل. ويجب أن نقيم وفق حالة المؤسسة ذلك أنه عادة عند إقفال الحسابات فإن الفرضية القائمة هي القابلية الاقتصادية لاستمرار النشاط. ويجب أن تحدد هذه القيمة تبعا لأفاق البيع، أثر المودة مثلا أو ضرورة صرف جزء من المخزون.

VI-1-1 تحديد القيمة الحالية: كل مؤسسة حرة في تحديد طرق تقييم المخزون عند الجرد تبعا لخصوصيات نشاطها، غير أنه يمكننا الإشارة إلى ما يلي فيما يتعلق بأصناف المخزون التالية:

أ- **المخزونات التامة الصنع (ح/35x) والبضائع (ح/30):** تعتمد القيمة الحالية عند الجرد كقيمة لهذا الصنف من المخزون والقيمة الحالية هي قيمة تحققها الصافية أي بعد إنقاص كل مصاريف التوزيع الضروري تحملها من طرف المؤسسة وبالتالي فهي تشمل الربح الممكن تحقيقه عند البيع.

مثال: تكلفة شراء بضائع هي 800 دج (HT) والقيمة البيعية عند الجرد هي 1200 دج (HT) مصاريف توزيعها 180 دج (HT) القيمة الحالية عند الجرد = 1200 - 180 = 1020 دج

ب- **المنتجات قيد الإنجاز:** تضم الإنتاج الجاري إنجازها (ح/331) والأشغال الجاري إنجازها (ح/335) ودراسات جاري إنجازها (ح/341) وتأدية

خدمات جاري إنجازها (ح/345)؛ القيمة الحالية لهذا الصنف من المخزونات هي سعر البيع منقوص منه كل تكاليف الإنتاج المتبقية ومصاريف التوزيع المقدرة.

ج- المواد الأولية (ح/31) والتموينات الأخرى (ح/32): تقيم وفق قيمة تحصيلها الصافية أو القيمة التعويضية (الاستبدالية لها) أي سعر الشراء في السوق مضاف إليه المصاريف الملحقه (نقل، شحن، تفريغ، تأمين، ...).

VI-1-2 أثر توقعات البيع: في بعض الحالات يقود توقعات البيع إلى تخفيض في القيمة عند الجرد بفعل انخفاض في الأسعار أو صعوبات في تسويق عناصر قديمة أو متجاوزة مثلاً.

الانخفاض المتوقع في أسعار البيع: إن العناصر التي يتوقع أن سعر بيعها أقل من سعر البيع الحالي للمخزون كحالة بيع مخزون مودة والتي يتم عادة تخفيض سعرها خلال الدورة المقبلة فإن القيمة الحالية تقدر انطلاقاً من السعر المخفض منقوص منه مصاريف التوزيع.

مثال: مؤسسة تملك في مخزونها 20 وحدة من الملابس

سعر الشراء = 400 دج (HT)

سعر البيع = 900 دج (HT)

في نهاية الدورة يظهر أن 90 % من هذا المخزون ضروري بيعه بسعر يصل إلى 50 % من سعر البيع العادي.

مصاريف التوزيع تمثل 15 % من سعر البيع العادي.

المطلوب: حساب القيمة الحالية.

سعر البيع الحالي: $900 \times 50\% - 450$ دج

مصاريف التوزيع: $900 \times 15\% - 135$ دج

سعر الوحدة هو: 315 دج

عدد الوحدات المقرر بيعها: $20 \times 90\% - 18$ وحدة

ومنه: القيمة الحالية $= 315 \times 18 - 5670$ دج

أما: سعر شرائها $= 400 \times 18 - 7200$ دج

ملاحظة: لا نثبت خسائر قيمة لمخزونات ولو كانت قيمتها أقل من تكاليف شرائها أو تكاليف إنتاجها، إذا كانت هذه العناصر موضوع عقد بيع أكيد سيتم تنفيذه لاحقا وأن السعر المتفق عليه يغطي كل التكاليف وباقي المصاريف التي سيتم تحملها.

مثال: منتج قيمته المحاسبية 1 000 دج، وقيمه عند الجرد 900 دج، كان من المفروض أن تشكل له خسائر قيمة بـ 100 دج فإذا كان هذا المنتج موضوع عقد بيع أكيد بسعر مقداره 1 200 دج نحتفظ بالقيمة 1 000 دج كقيمة جردية له.

VI-2 القيود المحاسبية المتعلقة بالجرد: إن المؤسسة التي تعتمد نظام

الجرد المستمر محاسبته تظهر في كل لحظة قيم المخزون في حين إذا اعتمدت نظام الجرد المتناوب فمن الضروري انتظار نهاية السنة لتسجيل قيود المخزون وهذا تبعا لتكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج لكن وقبل إقفال الحسابات وتطبيقا لمبادئ (ن م م)؛ إذا كانت قيم المخزون في نهاية الدورة أقل من تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج الفعلي يتوجب على المؤسسة تشكيل خسائر لقيم المخزون، كما أن القانون التجاري يجعل من تشكيلها إجباريا.

وذلك يجعل ح/685: مخصصات خسائر قيمة المخزونات لدينا وح/39x
تدني قيم المخزون دائئا، على أن يتم نهاية كل سنة مراجعة هذا التخصيص
للخسائر إما بالزيادة أو بالنقصان أو باسترجاعها وذلك بحسب الحالة، وقيد
الاسترجاع هو كما يلي:

ن/12/31				
39x	785	استرجاع خسائر قيم المخزون إلغاء مؤونة تدني قيم المخزون	xxxx	xxxx

مثال 1: أعطت عملية الجرد بتاريخ ن/12/31 القيم الآتية:

المخزون	تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج	سعر الشراء أو سعر البيع	مصاريف الشراء أو مصاريف التوزيع	القيمة الحالية
بضائع	65 000	110 000	5 000	105 000
مواد ولوازم	88 000	89 000	7 000	96 000
منتجات تامة	730 000	710 000	70 000	640 000

في السنة المالية (ن+1) وبتاريخ 02/03 تم بيع المنتجات التامة بمبلغ
850 000 دج.

المطلوب: سجل القيود اللازمة.

الحل:

ن/12/31				
685	395	تشكيل مؤونة تدني قيم المنتجات التامة	90 000	90 000
395	785	إلغاء مؤونة تدني قيم المنتجات التامة	90 000	90 000

مثال 2: تملك شركة ضمن مخزون المنتجات التامة 3000 وحدة، مع العلم أن تكلفة إنتاجها هي: 800 دج/ للوحدة، ومصاريف التوزيع هي: 50 ج/ للوحدة، وسعر بيعها العادي هو 1200 دج/ للوحدة.

ونظرا للظروف الصعبة والمنافسة الشديدة التي تواجهها الشركة لتصريف منتجاتها، فهي تتوقع انخفاض في سعر البيع لنصف مخزونها بمقدار 40 % المطلوب: حدد قيمة المؤونة، وسجل ذلك محاسبيا.

الحل:

$$\text{سعر البيع الحالي} = 1200 \times 60\% = 720 \text{ دج}$$

$$\text{مصاريف التوزيع} = 50 \text{ دج}$$

$$\text{سعر الوحدة} = 670 \text{ دج}$$

$$\text{عدد الوحدات المقرر بيعها: } 3000 \times 50\% = 1500 \text{ وحدة}$$

$$\text{ومنه: القيمة الحالية} = 670 \times 1500 = 1\,005\,000 \text{ دج}$$

$$\text{أما: تكلفة إنتاجها} = 800 \times 1500 = 1\,200\,000 \text{ دج}$$

$$\text{إذن: قيمة الخسارة المحتملة (المؤونة)} = 1\,200\,000 - 1\,005\,000$$

$$= 195\,000 \text{ دج}$$

12 31 ن				
195 000	195 000		395	685
		تشكيل مؤونة تكفي قيمة المنتجات التامة		

VI-3 العمليات مع الخارج:

VI - 3 - 1 معالجة فروقات الصرف في الشراء والمخزون: يمكن

للمؤسسة أثناء تعاملها مع الخارج، شراء و/أو بيع بضائع، مواد ومنتجات تامة أو نصف مصنعة. فالمشتريات تعتبرها واردات، والمبيعات صادرات.

هذه العمليات تتم بالعملة الصعبة (دولار، أورو، جنية إسترليني، ين ياباني،...) وتفيد محاسبا بالدينار الجزائري بسعر صرف تاريخ الشراء؛ تسويتها (تسديد أم تحصيل) يمكن أن تكون مباشرة أم بالآجل.

عندما تكون التسوية بالآجل يمكن أن تظهر فروقات في الصرف في الديون الموافقة لها سواء عند التسديد أو عند التحصيل أو عند تقييم الديون أو الحقوق نهاية الدورة؛ فالمؤسسة في هذه الحالة تحقق ربح صرف أو خسارة صرف حسب الوضعية؛ حتى أن المعالجة المحاسبية ليست نفسها.

إذا كيف يتم معالجة هذه الفروقات؟

نقيم المشتريات والمخزونات بسعر صرف تاريخ الشراء:

مثال: بافتراض عدم وجود مخزون ابتدائي تمت العمليات التالية:

شراء في 07/01: 3 وحدات من المنتج X بمبلغ 1 000 € للوحدة

شراء في 10/01: 4 وحدات بمبلغ 1 000 € للوحدة

بيع في 10/15: 4 وحدات بمبلغ 90 000 دج للوحدة

شراء في 11/20: 3 وحدات بمبلغ 1 000 € للوحدة

التسديد بعد 60 يوم.

TVA: 17%.

تطور سعر صرف اليورو كما يلي:

01/01: 70,950 دج	11/01: 72,150 دج
07/01: 71,400 دج	11/20: 72,095 دج
08/01: 72,150 دج	12/01: 72,095 دج
09/01: 72,150 دج	12/20: 72,230 دج
10/01: 72,200 دج	12/31: 72,230 دج

سجل القيود اللازمة، مع افتراض أن طريقة الإخراج هي FIFO

الحل:

		07/01 ن			
214 200 36 414	214 200 36 414			380 4456	401 4457
214 200 36 414	214 200 36 414	//			
214 200	214 200			30	380
		09/01 ن			
216 450	214 200 2 250			401 666	512
288 800 49 096	288 800 49 096	10/01 ن		380 4456	401 4457

288 800	288 800	//		380	30
			وصل دخول رقم...		
360 000 61 200	360 000	10/15		700	411
			فاتورة بيع رقم... بتاريخ... الزبون...	4457	
286 400	286 400	//		30	600
			وصل خروج رقم...		
216 285 36 768,45	216 285 36 768,45	11/20		401	380
			فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...	4457	4456
216 285	216 285	//		380	30
			وصل دخول رقم...		
288 380 420	288 800	12/01		512	401
			تسديد مشتريات 10/01 تبعاً للأشعار المدين رقم...	766	
405	405	12/31		481	6868
			تشكيل موزنة خسائر مع الصرف		

سابعاً: معالجة بعض الحالات الخاصة:

1/ ح/607: مشتريات غير قابلة للتخزين من المواد واللوازم: عند اقتناء أيا من العناصر غير القابلة للتخزين من المواد واللوازم لا يتم إدراجها ضمن أحد حسابات الصنف 3 بل تعتبر كموايد مستهلكة ويتم إدراجها ضمن ح/607. ويسجل محاسيباً كما يلي:

تاريخ العملية		607
XXXX	XXXX	4456
XXXX	XXXX	401
فتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...		

2/ ح/36: مخزونات متأتية من التثبيتات: يحدث أن تقرر المؤسسة استبعاد عنصر التثبيت ما من الخدمة، وبعد فترة يمكنها أن تحتاج إليه في هذه الحالة وتبعا للغرض من احتياجه فإنها تدرجه ضمن حسابه الأصلي أي تعتبره تثبيت (هذا إذا أرجعته للخدمة)، أما إذا كان الغرض من استرجاعه هو بيعه فإنها في هذه الحالة لا تعتبره تثبيت بل يعتبر عنصر مخزون ومنه يدرج في حساب خاص هو ح/36؛ كما ندرج ضمنه بقايا التثبيتات الناتجة عن المشاريع والورشات؛ حيث يتم جعل ح/36 مدينا بدينار رمزي بدائية ح/757: إيرادات استثنائية عن التسيير الجاري، وذلك كما يلي:

تاريخ العملية		36
XXXX	XXXX	757
XXXX	XXXX	
استرجاع العناصر... تبعا لـ...		

3/ ح/37x: مخزونات بالخارج: إن هذه المخزونات قد تكون بطريقها إلى مخازن المؤسسة، كما قد تكون لدى مستودعات الغير، فكل منها لديه معالجة خاصة، وذلك كالآتي:

أ- مخزونات بطريقها إلى مخازن المؤسسة: عند إقفال الحسابات بنهاية السنة يحدث وأن هناك مشتريات لم تصل بعد إلى مخازن المؤسسة، في هذه الحالة وبغية ترصيد حساب المشتريات المعني (ح/38x) يتم جعل ح/37x مدينا بدائية حساب المشتريات المعني. وعند دخول المخزون المعني (ح/30، ح/31، ح/32) يتم جعل حسابه مدينا بترصيد حساب ح/37x بجعله دائنا، نأخذ كمثال بضاعة (ح/30) وذلك كما يلي:

		12/31 ن			
xxxx	xxxx			380	370
xxxx		ترصيد حساب مشتريات البضائع			

عند الدخول إلى المخازن نسجل القيد التالي:

		تاريخ العملية			
xxxx	xxxx			370	30
xxxx		ترصيد حساب 370 تبعا ل...			

ب- مخزونات لدى مستودعات الغير: يحدث أن تشتري مؤسسة مشتريات لكنها تبقى بمخازن مورديها على أن يتم تسليمها مباشرة لربائنها عند بيعها لهم، وذلك من أجل أن توفر على نفسها أعباء الشحن والنقل وما إلى ذلك؛ عند الإقفال يتم جعل القيد التالي:

		تاريخ العملية			
xxxx	xxxx			38x	37x
xxxx		ترصيد حساب 38x			

وعند إثبات عملية البيع نجعل القيود التالية:

XXXX	XXXX	تاريخ العملية	37x	60x
		ترصيد حساب 37x تبعاً لواصل التسليم رقم...		
XXXX	XXXX	تاريخ العملية	70x	411
XXXX		فاتورة البيع رقم... بتاريخ... الزبون...	4457	

4/ في حالة تلف أي صنف من المخزون وذلك لأي سبب من الأسباب،
يتم جعل ح/657: أعباء استثنائية للتسيير الجاري مدينا بدائنية حساب المخزون
المعني وذلك كما يلي:

XXXX	XXXX	تاريخ العملية	3x	657
		نقصان حساب المخزون ... تبعاً ل...		

5/ فاتورة تخفيض لسنوات سابقة: يحدث أن يتم استلام فاتورة تخفيض
متضمنة تخفيض تجاري تتعلق بسنة أو سنوات سابقة، إذا هذا التخفيض يعتبر
بالنسبة للزبون كناتج تدرج ضمن ح/757: إيرادات استثنائية عن التسيير الجاري،
وبالنسبة للمورد يعتبر كأعباء تدرج ضمن ح/657: أعباء استثنائية عن التسيير
الجاري، وذلك كما يلي:

أ - بالنسبة للزبون:

XXXX	XXXX	تاريخ العملية	757	401
	XXXX	فاتورة اشعار رقم... بتاريخ... للمورد...	4456	

ب - بالنسبة للمورد:

تاريخ العملية		411	657 4457
XXXX	XXXX XXXX		
XXXX		فاتورة اشعار رقم... بتاريخ... للزبون...	

6/ فواتير لم تستلم بعد: عند إقفال الحسابات بنهاية السنة يحدث وأن هناك مشتريات لم تصل فواتيرها بعد، في هذه الحالة يتم جعل حساب المشتريات المعني مدينا بدائية ح/408: موردون: فواتير قيد الاستلام، وعند استلام الفاتورة خلال الدورة ن+1 يتم ترصيده بجعله مدينا بدائية حساب المورد المعني، وذلك كما يلي:

12/31 ن		408	38x 4456
XXXX	XXXX		
XXXX		ترصيد حساب المشتريات...	
		تاريخ العملية (خلال ن+1)	
XXXX	XXXX	401	408
		ترصيد حساب 408 تبعا للفاتورة رقم... بتاريخ... المورد...	

7/ فواتير قيد الإرسال (إيرادات لم تفوتر بعد): عند إقفال الحسابات بنهاية السنة يحدث وأن هناك مبيعات لم ترسل فواتيرها بعد، في هذه الحالة يتم جعل ح/418: فواتير قيد الإعداد مدينا، بدائية حساب المبيعات المعني وعند إرسال الفاتورة خلال الدورة ن+1 يتم ترصيده بجعله دائما بمدينية حساب الزبون المعني، وذلك كما يلي:

ن/12/31				
XXXX	XXXX	اثبات حساب المبيعات...		418
		تاريخ العملية (خلال ن+1)		
XXXX	XXXX	ترصيد حساب 418 تبعا للفاتورة رقم... بتاريخ... الزبون...		411
		70x 4457		
		418		

ثامنا: الجرد المادي للمخزونات:

يستحسن أن يجرى الجرد في المؤسسات متعددة الأصناف قبل 2 إلى 3 أشهر من نهاية الدورة ومن الضروري أن تشمل مذكرة الجرد:

- 1- الهدف من الجرد، أهميته وتاريخه؛
- 2- تعيين المصالح حيث يجرى الجرد؛
- 3- المخزونات التي سيجرى جردها والتي لا يجرى جردها؛
- 4- أسماء الأشخاص المكلفين بالجرد ومهامهم (الإعطاء معلومات صحيحة ودقيقة)؛
- 5- الوثائق المستعملة في الجرد ويوصى أن تكون مرقمة سلفا؛
- 6- طرق الحساب (الحساب المضاعف)؛
- 7- عمليات المراقبة ضروري إجراؤها للتأكد من جرد جميع العناصر؛
- 8- الاحتياطات الواجب إجراؤها فورا قبل وبعد الجرد للتمكن من تتبع حركات المخزون المحاسبية؛

9- ضرورة الإشارة داخل مذكرة الجرد إلى العناصر المستعملة أو القديمة أو بطيئة الدوران.

ومن ضمن الطرق الأكثر استعمالا طريقة العد المضاعف (Comptée Double CD) باستعمال قصاصات (توضع هذه الأخيرة) فوق كل عنصر من المخزون قصاصة مرقمة تحوي 3 أجزاء كل منها مرقم، الفريق الأول يعد ثم يسجل فوق الجزء الأول الكمية التي تم عدها ويأخذ الجزء رقم 1، يمر الفريق الثاني ليتأكد من المعلومات الواردة فوق البضاعة ويسجل الكمية التي تم عدها ويأخذ الجزء رقم 2؛ نقارن نتائج العددين وفي حالة وجود فرق في نتائج العددين نقوم بعد ثالث كحاکم.

وبعد الانتهاء من عملية الجرد، فإنه يتم إثبات قيم المخزونات بناء على نتائج الجرد المادي، وذلك كالآتي:

- إذا كانت الفوارق مبررة وينظر لها أنها عادية، تثبت في مقابل الحسابات: 600، 601، 602 أو 724.

الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي

		12/31 ن		
xxxx xxxx xxxx	xxxx		اثبات المخزونات وفق نتائج الجرد المادي	30
	xxxx			31
	xxxx			32
			600	
			601	
			602	
		12/31 ن		
xxxx	xxxx		اثبات مخزون المنتجات القائمة وفق نتائج الجرد المادي	35
			724	

الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي

		12/31ن		
XXXX	XXXX			600
	XXXX			601
	XXXX			602
XXXX				30
XXXX				31
XXXX				32
			اثبات المخزونات وفق نتائج الجرد المادي	
		12/31ن		
	XXXX			724
XXXX				35
			اثبات مخزون المنتجات القائمة وفق نتائج الجرد	

- إذا كانت الفوارق غير مبررة، تثبت في مقابل الحسابين: 657: أعباء استثنائية للتسيير الجاري، 757: إيرادات استثنائية للتسيير الجاري.

الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي

		12/31ن		
	XXXX			30
	XXXX			31
	XXXX			32
				35
XXXX				757
			اثبات المخزونات وفق نتائج الجرد المادي	

الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي

		3/12/31		657
XXXX	XXXX			
	XXXX			
	XXXX			
				30
				31
				32
				35
		اثبات المخزونات وفق نتائج الجرد المادي		

ملاحظة:

- 1- قطع الخيار القابلة للاسترجاع التي يخصها إصلاحات يجب أن تكون محل متابعة وجرد (خارج المحاسبة، ماديا).
- 2- فصل المهام: في المؤسسات ذات الحجم الهام يستحسن فصل المهام التالية:
 - الشراء - الاستلام - التخزين - الدفع - الإرسال - المحاسبة
 - تسجيل نتائج الجرد.
- 3- إجراءات تسيير إداري جيد للمخزونات:
 - أ - المخرجات من المخزون أو المبيعة تتم بعد إعداد ترخيص مناسب؛
 - ب- المخزون محمي بطريقة كافية ضد الخسائر الناجمة عن التبخير أو الاستعمال غير المرخص وضد باقي الأخطار؛
 - ج- اتخاذ الإجراءات الكفيلة بتسهيل تعيين وتصنيف عناصر المخزون؛
 - د- جعل مسؤولي المخازن يتحملون المسؤولية كاملة في أي نقص على مستوى المخازن؛
 - هـ- متابعة دورية للقيم التي تم بها تأمين المخزونات.

دراسة حسابات رؤوس الأموال

أولاً: الحساب 101: رأس المال الصادر:

يمثل مجموع المساهمات العينية والنقدية التي يقدمها الشركاء عند تكوين الشركة، حيث نجده لا يقل عن القيمة القانونية المنصوص عليها في قانون إنشاء الشركة.

I- النظام القانوني الخاص برأس المال:

يحدد القانون التجاري حد أدنى لرأس المال في حالة SARL بـ 100 000 دج والقيمة الأدنى للسهم بـ 1 000 دج للسهم (المادة 566 من القانون التجاري).

أما في شركات المساهمة SPA الحد الأدنى لرأس المال هو 1 000 000 دج والسهم بـ 100 دج (إذا لجأت الشركة إلى التأسيس المغلق). أما إذا لجأت إلى الاكتتاب العام فيجب ألا يقل رأس مالها عن 5 000 000 دج (المادة 592 من القانون التجاري).

وعليه يقسم رأس مال الشركة إلى حصص متساوية القيمة تسمى كل منها سهم.

رأس المال = الحصص الاجتماعية (الأسهم) × قيمة السهم.

ويمكن التمييز بين القيم التالية للسهم:

- القيمة الاسمية للسهم: وهي قيمة السهم عند الإنشاء الواردة في القانون الأساسي.

- القيمة الدفترية للسهم: وتساوي إلى: (مجموع الأصول - الديون) / عدد الأسهم.

- القيمة الحقيقية للسهم: تساوي إلى القيمة الحقيقية للشركة وتساوي إلى:
(مجموع الأصول المعدلة - الديون) ÷ عدد الأسهم

- القيمة السوقية للسهم: وتحدد في بورصة الأوراق المالية (وإذا لم تكن مسعرة في البورصة فقيمتها البيعية المحتملة).

قيمة التصفية للسهم: وهي القيمة عند بيع أو تصفية الشركة؛ وتساوي نتيجة التصفية على عدد الأسهم.

وعليه عند تأسيس الشركة يكون القيد التالي:

تاريخ الانشاء			
XXXX	XXXX	101	512
XXXX		القيد التأسيسي	

يحدث أن يمر زمن بين تأسيس الشركة والتقديم الفعلي للمساهمات، القيود المحاسبية في هذه الحالة تكون كالتالي:

- مرحلة التعاقد من خلال الوعود المقدمة في العقد التأسيسي للشركة:

تاريخ التعهد			
XXXX	XXXX	4561x	مساهمات عينية
XXXX	XXXX	4565x	مساهمات نقدية
XXXX		109	رأس مال مكسب غير المدفوع
			تعهد بالدفع

- مرحلة الوفاء بالوعد المسجل في العقد التأسيسي للشركة:

تاريخ تنفيذ التعهد			
XXXX	XXXX	4561x	5.4.3.2
XXXX	XXXX	4565x	تنفيذ التعهد
		//	
XXXX	XXXX	101	109
XXXX			تنفيذ التعهد

في حالة المساهمات العينية يعين خبير مختص من طرف المحكمة (المادة 568 ق ت) لتقييم هذه المساهمات العينية للشركاء.

II- التغيير من رأس المال:

II-1 حالة الزيادة في رأس المال: يمكن أن ترفع مؤسسة من رأس مالها وذلك عن طريق الأشكال التالية:

1- مساهمات جديدة (نقدية أو عينية)؛

2- عن طريق صم الاحتياطات؛

3 عن طريق صم الأرباح؛

4- عن طريق ضم علاوات الإصدار؛

5- عن طريق المقاصة مع ديون معينة المقدار ومستحقة الأداء من الشركة.

الطريقة الأولى هي الوحيدة التي تمكن المؤسسة من موارد جديدة؛ كما نشير بأنه يجب أن يسدد رأس المال بكامله قبل القيام بأي إصدار لأسهم جديدة واجبة التسديد نقدا تحت طائلة بطلان العملية (المادة 693 ق ت).

II-1-1 المعالجة المحاسبية:

1/ المعالجة المحاسبية للشكل الأول: بالنسبة للشكل الأول للزيادة يعالج بنفس المعالجة السابقة.

تاريخ التعهد			
XXXX	XXXX	تعهد بالنفع	4561x
XXXX	XXXX		4565x
XXXX	XXXX	تاريخ تنفيذ التعهد	101
XXXX	XXXX		5.4.3.2
XXXX	XXXX	تنفيذ التعهد	4561x
XXXX	XXXX		4565x

2/ المعالجة المحاسبية للشكل الثاني:

XXXX	XXXX	تاريخ الزيادة	101	1061
XXXX		تحويل جزء من الاحتياطات القانونية الى رأس المال		

3/ المعالجة المحاسبية للشكل الثالث:

XXXX	XXXX	تاريخ الزيادة	101	110
XXXX		تحويل الأرباح أو جزء منها الى رأس المال		

4/ المعالجة المحاسبية للشكل الرابع:

XXXX	XXXX	تاريخ الزيادة	101	103
XXXX		تحويل علاوات الإصدار الى رأس المال		

5/ المعالجة المحاسبية للشكل الخامس:

XXXX	XXXX	تاريخ الزيادة	101	16x
XXXX		تحويل الديون الى رأس المال		

II- 2 حالة التخفيض من رأس المال:

1/ حالة وجود خسائر لن تتمكن المؤسسة من تغطيتها عن طريق الأرباح والاحتياطات؛ نعالجها محاسبيا وفق القيد التالي:

XXXX	XXXX	تاريخ التخفيض	110	101
XXXX		تغطية خسائر		

2/ حالة أموال فائضة (تكلفة الفرصة البديلة) يعاد جزء من رأس المال إلى أصحابه نعالجها محاسبيا كما يلي:

		تاريخ التخفيض		101
XXXX	XXXX	شركاء- وأس مال يسترد تخفيض رأس المال	4567	
		تاريخ التنفيذ		4567
XXXX	XXXX	تنفيذ قرار التخفيض	512	

التمييز بين السند والسهم:

- 1- السهم حصة من رأس المال، بينما السند قرض للشركة (دين)؛
- 2- حامل السهم مساهم في الشركة بينما حامل السند دائن للشركة؛
- 3- يحصل حامل السهم على ربح بينما حامل السند يتحصل على فائدة، وعليه فإن حامل السند بغض النظر على النتيجة يحصل على فائدة تسجل على المؤسسة كعبء، وتطرح قبل حساب النتيجة، بينما عائد السهم يعتبر جزء من النتيجة ولا يمثل عبء في الربح المحصل عليه بل هو توزيع بعد تحديد النتيجة؛
- 4- السند له أجل محدد بينما السهم لا أجل له، إلا عند انقطاع (توقف) الشركة؛
- 5- في حالة التصفية يعتبر صاحب السند أولى من صاحب السهم.

ثانيا: الحساب 101: أموال الاستغلال:

يمثل قيمة العناصر التي وضعها المستغل تحت تصرف المؤسسة عند تأسيسها، كما يستقبل في نهاية كل سنة رصيد الحساب 108 (حساب المستغل) ورصيد الحساب 12 (النتيجة الصافية للدورة).
القيود التأسيسية:

تاريخ الإنشاء		101	5.4.3.2
xxxx	xxxx		
xxxx		قيود إنشاء المؤسسة الفردية	

ثالثا: الحساب 108: حساب المستغل:

يسجل فيه كل عمليات السحب أو الإيداع التي يقوم بها صاحب المؤسسة خلال الدورة ويكون مدينا خلال السحب، ودائنا عند الإيداع، ويرصد في الحساب 101: أموال الاستغلال، نهاية كل دورة.
مثال: بدأ علي ممارسة أعماله التجارية برأس مال قدره 100 000 دج تم إيداعه في حسابه البنكي في 03/09/ن، كما قام خلال السنة بالعمليات التالية لحسابه الخاص:

04/01 قام بسحب بضاعة بقيمة 5 000 دج

07/30 أودع في صندوق المؤسسة مبلغ 15 000 دج

11/08 سحب من البنك 6 000 دج

المطلوب: إجراء القيود الضرورية مع ترصيد ح/108 في بداية الدورة ن+1.

الحل:

		03/09			
100 000	100 000			101	512
			القيد التاميمي		
		04/01			
5 000	5 000			30	108
			سحب بضاعة لحساب المستغل		
		07/30			
15 000	15 000			108	530
			ايداع مبلغ في الصندوق		
		11/08			
6 000	6 000			512	108
			سحب مبلغ من البنك لحساب المستغل		
		12/31			
4 000	4 000			101	108
			ترصيد ح/ 108 في ح/ 101		

ح/ 108	
15 000	5 000
	6 000
	رد 4 000
15 000	15 000

رابعاً: الحساب 103: علاوات الإصدار:

تمثل فائض مبالغ المساهمات عن القيمة الاسمية أو الاجتماعية للأسهم.
يظهر هذا الحساب عند الحالات التالية عادة:

1- مساهمات جديدة؛

2- الاندماج؛

3- تحويل السندات إلى أسهم.

تعالج محاسبياً كما يلي:

مثال: مؤسسة رأس مالها 1 000 000 دج مقسمة إلى 10000 سهم، الميزانية قبل الزيادة في رأس المال كما يلي:

	1	
1 000 000	101	2 000 000
500 000	106	
500 000	16	
2 000 000		2 000 000

$$\text{القيمة الاسمية للسهم} = \frac{1\,000\,000}{10\,000} = 100 \text{ دج/سهم}$$

$$\text{القيمة الدفترية للسهم} = \frac{\text{الأصول} - \text{الديون}}{\text{عدد الأسهم}} = \frac{2\,000\,000 - 500\,000}{10\,000}$$

$$= 150 \text{ دج/سهم}$$

قررت الزيادة في رأس مالها بـ 1 000 000 دج أي ليصبح = 2 000 000 دج

وعليه من الضروري أن يدفع المساهم الجديد قيمة إضافية لأنه سيستفيد من توزيع الاحتياطات والفائض على القيمة الاسمية هو علاوة الإصدار؛ وقيمتها تعكس مستويات الأرباح في المؤسسة وشهرتها.

علاوة الإصدار = (قيمة الإصدار - القيمة الاسمية) x عدد الأسهم الجديدة

$$= (100 - 150) \times 10\,000 = 500\,000 \text{ دج}$$

$$1\,000\,000 \text{ (ح/101)}$$

$$\text{قيمة الزيادة} = 1\,500\,000 - 10\,000 \times 150 =$$

$$500\,000 \text{ (ح/103)}$$

إذن الـ 50 دج الإضافية هي نظير الدخول في رأس المال والاستفادة من الاحتياطات.

تاريخ الزيادة			
1 000 000	1 500 000	101	512
500 000		103	
		الرفع من رأس المال وذلك تبعاً للإشعار الدائن رقم ...	

ومنه الميزانية بعد الزيادة في رأس المال تكون بالشكل التالي:

1			
2 000 000	101	2 000 000	
500 000	103	1 500 000	512
500 000	106		
500 000	16		
3 500 000		3 500 000	

خامساً: الحساب 104: فرق التقييم:

يسجل ضمن هذا الحساب رصيد الأرباح والخسائر - غير المقيمة في النتيجة - الناتجة عن تقييم بعض عناصر الميزانية بقيمتها العادلة وذلك في إطار عمليات تجميع مجموعات الشركات أو إدماج الشركات.

سادسا: الحساب 105: فرق إعادة التقييم:

تأتي عملية إعادة تقييم التثبيات لتصحيح القيم المسجلة في الميزانية وفق مبدأ التكلفة التاريخية من أجل الوصول إلى أكبر مصداقية للحسابات. وتستعمل في إعادة التقييم هذه معاملات إعادة التقييم ذات العلاقة المباشرة بالأسعار أو مؤشرات الأسعار.

فنسجل ضمن هذا الحساب الفوائض الناتجة عن عملية إعادة التقييم في إطار النصوص القانونية.

I - مراسيم إعادة التقييم:

يمكننا إجمال مختلف المراسيم الصادرة لأجل إعادة التقييم في الجدول التالي:
الجدول رقم (01): مراسيم إعادة التقييم

قانون المالية	المرسوم التنفيذي للتطبيق		التطبيق
	رقم	تاريخ	
1988 المادة 13	103-90	1990/03/27	إجباري
1992 المادة 165	250-93	1993/10/24	إجباري
1995 المادة 14 و 107	336-96	1996/10/12	إختياري
2003 المادة 71	210-07	2007/07/04	إختياري

Source: Mohamed Barki, Comptabilité Fiscale de l'entreprise, Editions Maison des Livres, Alger, Page: 157.(citer)

II - الأصول المعنية بإعادة التقييم:

الأصول المعنية وشروط إعادة تقييمها يمكن أن نلخصها في الجدول رقم (02) أدناه:

الجدول رقم (02): الأصول المعنية بإعادة التقييم

قانون المالية	المرسوم التنفيذي للتطبيق		الأصول المعنية	الشروط	التطبيق
	رقم	تاريخ			
1988 المادة 13	103-90	1990/03/27	كل الإستثمارات القابلة للإحتلاك، الممتلكة تماما أو التي لم تحتلك بعد، الموضحة في المبرانية للدورات الموقفة بتاريخ 1987/12/31. <u>باستثناء:</u> المصاريف الإعدادية، الأراضي، والقيم المعنوية الأخرى	الإستثمارات التي بإمكاننا إستغلالها لمدة ثلاث (03) سنوات على الأقل من تاريخ إعادة التقييم	بإمتياز من مصلحة الضرائب
1992 المادة 165	250-93	1993/10/24	كل الإستثمارات القابلة للإحتلاك، الممتلكة تماما أو التي لم تحتلك بعد، الموضحة في المبرانية للدورات الموقفة بتاريخ 1991/12/31 الإستثمارات المخازنة والتي لم تسجل محاسبا بعد إلى غاية 1991/12/31 تقييمها إنطلاقا من إثباتها المحاسبي <u>باستثناء:</u> المصاريف الإعدادية، الأراضي، والقيم المعنوية الأخرى	نفسها	نفسها

جائيا	نفسها	نفسها	1996/10/12	336-96	1995 المادة 14 107.
تنجز إعادة التقييم على أساس قيمة السوق أو قيمة التعويض التي يحددها خبير تعينه المؤسسة أو الهيئة المعنية. الذي يقوم بعرض تقرير مفصل يوضح فيه اختيار طريقة التقييم المستعملة واستائج المترتبة عنها. ثم يقوم بحافص الحسابات بإعداد تقرير خاص يوجه إلى الهيئة الاجتماعية المختصة يهدي فيه رأيه حول إعادة التقييم وكذا حوا السبل والطرق المستعملة.	الإستثمارات القابلة للإهلاك وغير القابلة للإهلاك الموصحة في الميزانية بتاريخ 2006/12/31 دون تطبيق الضريبة، في أجل أقصاه 2007/12/31 من أجل رفع رأس المال الإجتماعي فقط	- الإستثمارات المادية القابلة للإهلاك - الإستثمارات المادية غير القابلة للإهلاك <u>باستثناء:</u> التثبيتات خارج الخلدمة، سواء كانت مهمة أو تلك التي أصبحت المؤسسة لا تستعملها.	2007/07/04	210-07	2003 المادة 71

Source: Mohamed Barki; Op-cit; Page: 158. (citer)

III- طرق إعادة التقييم:

هناك طريقتين،

- 1- إعادة التقييم الكلية: وذلك بضرب كل عناصر الميزانية في معامل.
 - 2- إعادة التقييم الجزئية: وتشمل غالبا التثبيتات باعتبارها عناصر دائمة في المؤسسة بينما المخزونات ونظرا لسرعة تداولها فإن قيمها تعتبر قريبة من القيمة السوقية.
- في الجزائر لا يسمح إلا بالتقييمات الجزئية والتي تشمل سوى التثبيتات القابلة للاهلاك وغير القابلة للاهلاك كما جاء في الجدول أعلاه.

IV - كيفية حساب فرق إعادة التقييم:

- أ = قيمة التثبيت (تكلفة الحيازة) x معامل إعادة التقييم (الموافق لسنة الحيازة)
- ب = مجموع (الإهلاكات المطبقة x معامل إعادة التقييم الموافق لها)
- ج = أ - تكلفة حيازة التثبيت
- د = ب - الإهلاكات المطبقة (قبل إعادة التقييم)
- فرق إعادة التقييم = ج - د

مثال 1: في شهر جانفي من السنة ن تمت حيازة آلة إنتاجية بقيمة 100 000 دج، مدة استعمالها 10 سنوات. في بداية السنة ن+3 قامت المؤسسة بإعادة تقييم تثبيتاتها، وكانت معاملات إعادة التقييم كالآتي:

السنوات	ن	ن+1	ن+2
المعاملات	3	2	1,5

$$أ = 3 \times 100\,000 = 300\,000$$

$$ب = ؟$$

جدول الإهلاكات

السنوات	القيمة الأصلية	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك	المعاملات	أقساط الإهلاك الجديدة (ب)
ن	100 000	10 %	10 000	3	30 000
ن+1	100 000	10 %	10 000	2	20 000
ن+2	100 000	10 %	10 000	1,5	15 000
				مج =	65 000

إذن:

$$ب = 65\ 000$$

$$ج = 300\ 000 - 100\ 000 - 200\ 000$$

$$د = 65\ 000 - 30\ 000 - 35\ 000$$

$$ج - د = 105$$

$$= 35\ 000 - 200\ 000$$

$$ج = 105 - 165\ 000$$

105/د		2815/د		215/د	
165 000		10 000		100 000	
	165 000 رد	10 000		300 000 ر م	200 000
		10 000			
		35 000	65 000 رد		
165 000	165 000	65 000	65 000	300 000	300 000

ملاحظة:

1- عند إجراء عملية إعادة تقييم ثانية تطبق المعاملات على آخر قيمة تم إعادة تقييمها.

2- عملية إعادة التقييم المنصوص عليها ضمن المرسوم التنفيذي 210-07 ليست نفسها المجراة في عمليات إعادة التقييم السابقة؛ التي تتم من خلال معاملات إعادة التقييم؛ بل من خلال تعيين خبير للتقييم.

V - الإثبات المحاسبي لفرق إعادة التقييم:

تسجل قيمة التثبيت الإضافية المتمثلة في القيمة ج في الجانب المدين من حساب التثبيت المعني ح/2x بدائية كل من حساب اهتلاك التثبيت المعني ح/28x (القيمة د) وحساب فرق إعادة التقييم (ح/105)، ومنه يجرى القيد التالي:

جانفي/ن+3			
200 000		2815	215
35 000		105	
165 000			
		اثبات قيود عملية اعادة التقييم	

ح/2154 في الميزانية قبل إعادة التقييم

رقم الحساب	تعيين الحساب	القيمة الإجمالية	الإهلاكات والمؤونات	القيمة الصافية
2154	آلة	100 000	30 000	70 000

ح/2154 في الميزانية بعد إعادة التقييم

رقم الحساب	تعيين الحساب	القيمة الإجمالية	الإهلاكات والمؤونات	القيمة الصافية
2154	آلة	300 000	65 000	235 000

وتعتبر القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم كوعاء للإهلاكات المتبقية. من المثال السابق قسط الإهلاك السنوي الجديد هو:

$$33\,571,42 = 7/235\,000 \text{ دج}$$

نحاية السنة ن+3: قسط الإهلاك السنوي = 33 571,42 دج

نهاية السنة ن+4: قسط الإهلاك السنوي = 33 571,42 دج

إلى غاية نهاية السنة ن+9

* نشير بأنه يتوجب تقييد فوارق إعادة التقييم المتعلقة بالتثبيات القابلة للاهلاك وتلك المتعلقة بالتثبيات غير القابلة للاهلاك في حسابين فرعيين.

VI - مزايا عملية إعادة التقييم:

1- تصحيح قيم التثبيات؛

2- التعرف على الوضعية الحقيقية للميزانية، من خلال تصحيح التأثير الناجم عن التدهور النقدي وارتفاع المستوى العام للأسعار؛

3- تحسين حجم رؤوس الأموال للمؤسسة بفضل فارق إعادة التقييم المستحدث؛

4- زيادة قدرة التمويل الذاتي (CAF).

VII - العيوب:

أهم عيب يتمثل في:

- زيادة في التضخم سببها الزيادة في التكاليف التي تؤدي بالضرورة إلى الزيادة في الأسعار.

VIII - المعالجة المحاسبية لفرق إعادة التقييم -/105:

إن هذا الفرق الناتج عن إعادة تقييم التثبيات لا يتم توزيعه لأنه يعتبر كفائض قيمة مستتر؛ لكن نستطيع إدماجه ضمن رأس المال عندما يصبح الأصل المعني خارج الخدمة، أو تم إخراجه، أو من خلال تصريح قانوني معين.

نشير بأن فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم التثبيات عند دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق فإن ترحيلها إلى النتيجة الجبائية يتم في أجل أقصاه 5

سنوات (المادة 185 من ق ض م، والمعدلة ب المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

والقيد المحاسبي هو كما يلي:

12/31 ن				
105	786	(قيمة ح/ 105 + المدة)	XXXX	XXXX
		التحويل الجزئي لفرق إعادة التقييم إلى إيرادات استثنائية		

يتم تحويل فرق إعادة التقييم إلى حساب النتائج (الإخضاعه للضريبة)، يتم التحويل بقيمة القسط التكميلي وهو حاصل الفرق بين قسط الإهلاك الجديد (أي بعد إعادة التقييم) وقسط الإهلاك القديم (أي قبل إعادة التقييم).

أو: ح/ 105 ÷ المدة الباقية

لكن المعالجة المحاسبية لعملية إعادة التقييم الأخيرة (أي المنصوص عليها ضمن المرسوم التنفيذي 07-210) هي مختلفة عن سابقتها، حيث يتم إدراج فرق إعادة التقييم ضمن الحساب المدين للتثبيت المعني، بدائية حساب فرق إعادة التقييم وذلك وفق القيد التالي:

2007/12/31				
215	105	اثبات عملية إعادة التقييم	XXXX	XXXX

وبالنسبة لقسط الإهلاك يتم حسابه على أساس القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها خلال فترة توافق مدة الحياة المحاسبية المتبقية للأصل المعني، لكن وبصفة إستثنائية، عندما يتبين بأن المدة النفعية للتثبيت المعاد تقييمه تفوق مدة الحياة المحاسبية المتبقية، فإن مدة الإهلاك يمكن تحديدها على أساس المدة النفعية.

ويسجل محاسبيا كما يلي:

		2007/12/31					
xxxx	xxxx	xxxx	28x	681			
				فرق اعادة التقييم / المدة المتوقعة			
				اثبات قسط الاهتلاك الجديد			
ثم يتم دمج فوائض القيمة المستخرجة ضمن رأس المال الاجتماعي في إطار رفع رأس المال في أجل أقصاه 2007/12/31؛ وذلك وفق القيد التالي:							
		تاريخ الزيادة					
xxxx	xxxx	xxxx	101	105			
				تحويل فرق اعادة التقييم الى رأس المال الاجتماعي			

سابعا: الحساب 106: احتياطات:

تمثل الاحتياطات أرباح أبقاها الشركاء تحت تصرف المؤسسة، وضمن قانون الشركات فإنه بمجرد تكوين هذه الاحتياطات يصبح من حق الشركة توزيعها على المساهمين، دمجها ضمن رأس المال الاجتماعي، وتخصيصها من أجل امتصاص أو تغطية الخسائر؛ وهي نوعان: إجبارية التكوين وأخرى اختيارية التكوين.

وينقسم الحساب: 106 إلى الحسابات الفرعية التالية:

ح/1061: احتياطات قانونية

ح/1062: احتياطات منظمة

ح/1063: احتياطات النظام الأساسي

ح/1068: احتياطات اختيارية

I- ح/1061: هي احتياطات منصوص عليها قانونا (المادة 721 ق ت) حيث يفرض على الشركات تشكيل احتياطات بمعدل 5% من كل ربح محقق إلى غاية أن يصل هذا الاحتياطي إلى 10% من رأس المال.

ويمنع توزيع هذا الاحتياطي القانوني ويمكن استعماله في الزيادة في رأس المال أو تغطية الخسائر وفي حالة استعماله يجب إعادة تشكيله.

II- ح/1062: وتسجل فيه الاحتياطات المكونة وفقا لأحكام التنظيم وحاليا تتمثل في فائض التنازل عن التثبيتات لإعادة استثمارها؛ والفائض هذا هو نتيجة التنازل الموجبة أي (ح/752: فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول العينية غير المالية) وتسجل ضمن ح/1062: فوائض التنازل عن التثبيتات إذا تعهدت المؤسسة بإعادة الاستثمار لمبلغ لا يقل عن: (تكلفة حيازة أو إنتاج التثبيت + فائض قيمة التنازل).

وهذا خلال ثلاث سنوات من تاريخ إقفال الدورة المحقق فيها الفائض ويشترط أن يلحق هذا التعهد بالتصريح السنوي للنتائج (بند 173 من قانون الضرائب المباشرة).

كما نشير بأن العناصر المعتبرة ضمن الأصل الثابت تلك القيم المكونة لحافطة المدخلات ضمن ذمة الكيان منذ سنتين (02) على الأقل قبل تاريخ التنازل (أنظر البند 04 من المادة 172 ق ض م).

- إذا تم تنفيذ هذا التعهد في الآجال المحددة (3 سنوات) ترصد هذه الفوائض في حسابات اهتلاك التثبيتات المحازة وتنتقص بالتالي من تكلفة حيازة التثبيت عند تطبيق الاهتلاك.

- أما إذا لم يتم الإلتزام بالتعهد يتم إعادة دمجها في الدورة التي تم فيها انتهاء الأجل.

66 887,50	66 887,50		تحويل فائض القيمة الى اهتلاك معدات النقل المعنية	2818x	1062
		12/02 ن			
2 340 000	2 000 000 340 000		تبعاً للفترة رقم... بتاريخ 12/02 ن للمورد...	404x	215x 4456
		//			
461 700	461 700		ترصيد فائض القيمة بتحويله الى اهتلاك المعدات المعنية	2815x	1062

2/ جدول اهتلاك معدات النقل الجديدة:

* معدل الاهتلاك 20% بمعنى أن مدة الاستعمال لكل من المعدات (ج) و (د) هو 05 سنوات.

أ - جدول الاهتلاك لمعدات النقل " ج " ابتداءً من تاريخ 12/02 ن:

السنوات	تكلفة الحيازة للاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الإهلاك السوي	الإهلاك المتراكم	ملاحظات
0 ن	160 000	—	66 887,50	66 887,50	تحويل فائض القيمة الى اهتلاك المعدات " ج "
I ن	*93 112,50	20%	1 551,87	68 439,37	01 شهر
2 ن+1	93 112,50	20%	18 622,50	87 061,87	12 شهر
3 ن+2	93 112,50	20%	18 622,50	105 684,37	12 شهر
4 ن+3	93 112,50	20%	18 622,50	124 306,87	12 شهر
5 ن+4	93 112,50	20%	18 622,50	142 929,37	12 شهر
6 ن+5	93 112,50	20%	17 070,63	160 000	11 شهر

$$66\ 887,50 - 160\ 000 = 93\ 112,50 *$$

ب - جدول الإهلاك للمعدات والأدوات "د" ابتداء من تاريخ 12/02/ن:

السنوات	تكلفة الحيازة للإهلاك	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك السنوي	الإهلاك المتراكم	ملاحظات
0 ن	2 000 000	—	461 700	461 700	تمويل فائض القيمة إلى اهلاك المعدات "د"
1 ن	*1 538 300	20%	25 638,33	487 338,33	01 شهر
2 ن+1	1 538 300	20%	307 660	794 998,33	12 شهر
3 ن+2	1 538 300	20%	307 660	1 102 658,33	12 شهر
4 ن+3	1 538 300	20%	307 660	1 410 318,33	12 شهر
5 ن+4	1 538 300	20%	307 660	1 717 978,33	12 شهر
6 ن+5	1 538 300	20%	282 021,67	2 000 000	11 شهر

$$461\,700 - 2\,000\,000 = 1\,538\,300 *$$

ج- التسجيل المحاسبي لمخصصات الإهلاك في 12/31/ن:

12/31/ن				
681	2815x	27 190,20	25 638,33	قسط الإهلاك السنوي تبعاً لجدول الإهلاك
	2818x		1 551,87	

تمرين نموذجي 2: القيم المعاد استثمارها في شهر ديسمبر من السنة ن تضم حيازة معدات نقل جديدة "ج" تعويضاً لـ "أ" ومعدات وأدوات جديدة "د" تعويضاً لـ "ب" هي كالتالي:

العناصر	تجهيزات متنازل عنها		تجهيزات محازة	
	أ	ب	ج	د
تكلفة الحيازة	91 050	1 538 000	120 000	1 510 000
فائض قيمة محقق	66 887,50	461 700	—	—
المجموع	157 937,50	1 999 700	120 000	1 510 000

المطلوب:

1- سجل محاسبيا:

- قيود الحيازة للتثبيات الجديدة، علما أن الرسم على القيمة المضافة المفوتر على التجهيزين هو: 17%؛
- تحويل فائض القيمة إلى اهتلاكات، لكن مع تحديد جزء فائض القيمة المعاد استثماره والجزء الآخر غير المعاد استثماره لأن هذا الأخير يجب تحميله للربح الخاضع للضريبة.

- 2- قم بإعداد جدول الاهتلاك للتثبيات الجديدة، وسجل محاسبيا مخصصات الإهلاك في 31/12/ن، علما أن تاريخ بداية الاستعمال للاستثمارات الجديدة هو 02/12/ن (تاريخ الحيازة)، ومعدل الإهلاك 20%.

الحل:

1/ التسجيل المحاسبي:

- قبل أن نثبت محاسبيا القيود اللازمة نحدد أولا فوائض القيمة المعاد استثمارها وتلك التي لم يعاد استثمارها:

التجهيزات " أ "	التجهيزات " ب "	المجموع	
66 887,50	461 700	528 587,50	فوائض القيمة المحققة
28 950	لا شيء	28 950	فوائض القيمة المعاد استثمارها في حيازة: - معدات النقل "ج" = 120 000 - 91 050 - معدات وأدوات "د" = 1 510 000 - 1 538 000
37 937,50	461 700	499 637,50	فوائض القيمة غير المعاد استثمارها

12/02ن					
1 615 700 140 400	1 510 000 120 000 277 100			404x 404y	215x 218x 4450
تبعا لفاتورة رقم... بتاريخ 12/02ن للمورد...					
//					
28 950	28 950			2818x	1062
ترصيد حساب 1062 بتحويله الى حساب اهلاك المعني					
3+12/31ن					
499 637,50	499 637,50			758	1062
إعادة دمج فائض القيمة غير المستثمر وذلك بتحويله الى ح/758					

2/ إعداد جدول الإهلاك للتبتيات الجديدة:

أ - جدول الإهلاك لمعدات النقل "ج"

السنوات	تكلفة الحيازة للإهلاك	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك السنوي	الإهلاك المتراكم	ملاحظات
0 ن	120 000	—	28 950	28 950	تحويل فائض القيمة إلى إهلاك المعدات "ج"
1 ن	91 050	20%	1 517,50	30 467,50	01 شهر
2 ن+1	91 050	20%	18 210	48 677,50	12 شهر
3 ن+2	91 050	20%	18 210	66 887,50	12 شهر
4 ن+3	91 050	20%	18 210	85 097,50	12 شهر
5 ن+4	91 050	20%	18 210	103 307,50	12 شهر
6 ن+5	91 050	20%	16 692,50	120 000	11 شهر

ب - جدول الاهتلاك للمعدات والأدوات "د": مخصصات الاهتلاك يتم حسابها انطلاقاً من تكلفة الحيازة (1 510 000 دج) لـ 60 شهر مقبلة.

* أما في حالة عدم قيام المؤسسة بتنفيذ كامل وعدها، فإن رصيد 1062/ح يرحل إلى الحساب 758: استرجاع مؤونات فوائض القيمة لإعادة استثمارها، حسب مثالنا السابق نقوم بتسجيل القيد الآتي:

3+ن/12/31				
528 587,50	528 587,50		758	1062
		إعادة دمج فوائض القيمة في الأرباح الخاضعة		

إذا فبعد دمج هذه الفوائض ضمن الإيرادات بغية إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات.

ملاحظة: فوائض القيمة التي لم يتم التعهد بإعادة استثمارها، لا ترحل إلى الحساب 1062، بل تعالج كما يلي:

نميز بين فائض القيمة طويل الأجل (PVLT) وفائض القيمة قصير الأجل (PVCT)،

PVLT: هو الفائض الناجم عن التنازل عن التثبيت التي تم إنجازها أو حيازتها منذ أكثر من 3 سنوات وتعفى من الضريبة على الأرباح بنسبة 65 %.

PVCT: هو الفائض الناجم عن التنازل عن التثبيت التي تم إنجازها أو حيازتها منذ أقل أو يساوي 3 سنوات وتعفى من الضريبة على الأرباح بنسبة 30 %.

النتيجة الجبائية x معدل الضريبة (IBS %)

• فوائض قيمة محققة بين مؤسسات لنفس المجمع (Group):

تستفيد الشركات التابعة لنفس المجمع المحققة لفوائض القيمة الناجمة عن التنازل عن التثبيتات فيما بينها من إعفاء تام تحت الشروط التالية:

- 1- إذا كانت هذه الشركات شركات مساهمة مستقلة قانونيا عن بعضها؛
 - 2- إذا كانت قانونيا مستقلة عن الشركة الأم الحائزة المباشرة لرؤوس أموالها؛
 - 3- الشركة الأم تحوز على الأقل 90% من رؤوس أموالها؛
 - 4- أن تختار الشركة الأم نظام الميزانية المجمعة؛
 - 5- أن يكون المجمع قد حقق أرباحا خلال الدورتين السابقتين.
- وعليه فإن المؤسسة المتنازلة تجري عمليتين الأولى محاسبية:
- يتم بموجبها نقل الملكية للشركة المتنازل لها وخروج التثبيت من الذمة المالية للشركة المتنازلة.
- وبذلك فإن الفوائض المحققة تتحدد تلقائيا. بإجراء القيود التالية:

تاريخ التنازل			
xxxx	xxxx	215x	281x
xxxx	xxxx	218x	462x
xxxx		218x	
xxxx		218x	
xxxx		752	
إبعاد التثبيتات من الذمة المالية للشركة، وإثبات إيراد التنازل عن التثبيتات			

والثانية جبائية: ومضمونها إستثناء فوائض القيمة المحققة من وعاء الأرباح الخاضع للضريبة.

هناك فرق بين النتيجة المحاسبية الإجمالية والنتيجة الجبائية ذلك أن النتيجة الجبائية هي وعاء الضريبة على أرباح الشركات. ويتم الحصول على النتيجة الجبائية بعد إلغاء بعض الأعباء أو إضافتها للنتيجة المحاسبية.

**النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + إعادة الإدماج (réintégration) -
التخفيضات (déductions)**

تحدد المادة 169 من (ق ض م) الأعباء غير القابلة للخصم عند حساب النتيجة الجبائية كما يلي:

- 1- أعباء وتكاليف وكراء أيا كان نوعها والمتعلقة بعقارات غير موجهة بصورة مباشرة للإستغلال؛
- 2- الهدايا أيا كانت طبيعتها باستثناء تلك التي تدخل في إطار إشهاري وفق سقف يحدده التنظيم (قانون المالية) (الوحدة 500 دج)، الإعانات والهبات باستثناء تلك المقدمة نقدا أو على طبيعتها لفائدة مؤسسات وجمعيات الإغاثة الإنسانية، عندما لا تتجاوز مبلغ سنوي 20 000 دج؛
- 3- رعاية التظاهرات الثقافية والعلمية والرياضية في حدود نسبة 10% من رقم الأعمال و في حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30 000 000 دج) (هذا السقف قابل للتغيير)؛
- 4- مصاريف الاستقبالات بما فيها مصاريف الإقامة، مصاريف الإطعام باستثناء تلك المبررة والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة؛
- 5- اهتلاك السيارات السياحية الزائدة عن فائض 1 000 000 دج باستثناء تلك التي تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة؛
- 6 المؤونات المكونة والتي تم استعمال جزء منها أو كلها في عنصر غير مطابق لما خصصت إليه، أو تلك بدون هدف خلال الدورة التي تلي تلك المخصص فيها المؤونة ترحل إلى نتائج الدورة (الفقرة 5 من المادة 141)؛

7- العقوبات والغرامات أيا كانت طبيعتها غير معنية بالخصم (الفقرة 6 من المادة 141)؛

8- يتم خصم 10% من المداخيل أو الأرباح المحققة إلى غاية مئة مليون دينار جزائري (100 000 000 دج) من الربح الخاضع للضريبة، الأعباء التي تم تحملها في إطار أبحاث التطوير التي تجريها المؤسسة، بشرط أن المبلغ المقبول في التخفيض تم إعادة استثماره في إطار هذا البحث.

المبالغ المعاد استثمارها يجب أن يتم التصريح بها أمام إدارة الضرائب وأيضاً أمام المعهد الوطني المكلف بمراقبة البحث العلمي.

أنشطة أبحاث التطوير في المؤسسة يتم تحديدها عن طريق تعليمة مشتركة للوزير المكلف بالمالية، الوزير المكلف بالبحث العلمي، والوزير المختص قطاعياً (المادة 171 ق ض م المعدلة بالمادة 9 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

III- تخصيص الأرباح في الشركات:

يمكن أن نقدم عملية تخصيص النتائج وفق المراحل التالية (أنظر نص المادة 722 من ق ت):

الربح الصافي للدورة

- خسائر سابقة

- مخصصات الإحتياطي الإجباري: 5% من الرصيد السابق

- مخصصات الإحتياطي المنظمة

- مخصصات الإحتياطي التأسيسية

= الربح القابل للتوزيع

مثال 1: حققت مؤسسة خلال الدورة (ن-1) ربح مقداره 330 000 دج علما أن رصيد ح/11 في بداية الدورة كان مدين بمقدار 30 000 دج، تقرر أن توزع الأرباح كما يلي:

تخصيص احتياطي بمقدار 20 000 دج

يوزع الرصيد الباقي على الشركاء الثلاثة بالنسب التالية - تبعا لمساهمتهم - : أ = 40%، ب = 40%، ج = 20%.

المطلوب: 1- حدد مبلغ الربح القابل للتوزيع؛

2- اجري القيود التي تسمح بتوزيع هذا الربح.

مثال 2: في نهاية الدورة ن لدينا المعلومات التالية حول الشركة "س"؛ رأس مالها 1 000 000 دج موزع على 1000 سهم حققت ربح صافي مقداره 640 000 دج.

ضمن الميزانية الافتتاحية كان ح/11 مدينا بـ 15 000 دج

سيتم تخصيص 34 000 دج كاحتياطيات اختيارية ويوزع الباقي على الشركاء تبعا لمساهمتهم (الشريك 1 = 600 سهم، الشريك 2 = 400 سهم)، علما أن رصيد الاحتياطيات الإجبارية في بداية الدورة هو: 86 500 دج.

المطلوب: حدد الربح القابل للتوزيع واجري القيود اللازمة لتوزيعه.

حل المثال 1:

1/ تحديد الربح القابل للتوزيع:

330 000	الربح الصافي للدورة
<u>30 000</u>	- خسائر سابقة
300 000	= الرصيد
15 000	- مخصص الإحتياطي الإجباري (5% × 300 000)

- مخصص الإحتياطي الإختياري
 = الربح القابل للتوزيع
 20 000
 265 000 دج
 نصيب الشريك الأول: 40 % ← 106 000 دج
 نصيب الشريك الثاني: 40 % ← 106 000 دج
 نصيب الشريك الثالث: 20 % ← 53 000 دج
 2/ القيود المحاسبية لتوزيع الربح القابل للتوزيع:

1+ ن/01/01				
330 000	330 000	11	12	
330 000				
		ترحيل نتيجة الدورة الى حساب 11		
		تاريخ عقد الحج الع للش		
	300 000		11	
15 000		1061		
20 000		1068		
106 000		45701		
106 000		45702		
53 000		45703		
		فيد توزيع الربح القابل للتوزيع		

حل المثال 2:

1/ تحديد الربح القابل للتوزيع:

640 000	الربح الصافي للدورة
<u>15 000</u>	- خسائر سابقة
625 000	= الرصيد
13 500	- مخصص احتياطي إجباري (100 000 - 86 500)
<u>34 000</u>	- مخصص احتياطي اختياري
577 500 دج	= الربح القابل للتوزيع

الشريك الأول: $577\,500 \times 1000/600 = 346\,500$ دج

الشريك الثاني: $577\,500 \times 1000/400 = 231\,000$ دج

2/ القيود المحاسبية:

01/01/ن+1			
640 000	640 000	11	12
640 000			
		ترحيل نتيجة الدورة الى حساب 11	
		تاريخ عقد البيع للمش	
	625 000		11
13 500		1061	
34 000		1068	
346 500		45701	
231 000		45702	
		قيد توزيع الربح القابل للتوزيع	

تاسعا: دراسة الحساب 13 إيرادات وأعباء مؤجلة- خارج دورة الاستغلال:

يضم هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

- ح/ 131: إعانات تجهيز
- ح/ 132: إعانات استثمار أخرى
- ح/ 133: ضرائب مؤجلة أصول
- ح/ 134: ضرائب مؤجلة خصوم
- ح/ 138: أعباء وإيرادات أخرى مؤجلة

I- الإعانات:

المؤسسات بإمكانها أن تحصل على تمويل في شكل إعانة، من طرف الدولة، أو الجماعات المحلية، أو أي هيئة أخرى بهدف تغطية عجز داخلي أو خارجي، أو لأجل دعم سياسة نمو ضرورية.

إذن نستطيع القول أن الإعانات تختلف تبعا لمصدرها، هدفها، وشروط الحصول عليها، ونميز ما يلي:

I- 1 أنواع الإعانات وهدفها: يوجد ثلاثة أصناف رئيسية للإعانات يتميز الصنف عن الآخر من خلال الجهة المقدمة أو هدفها.

- إعانات الاستغلال أو التوظيف

- إعانات التوازن

- إعانات التجهيز أو الاستثمار الأخرى

تعالج هذه الإعانات بطرق مختلفة، وكل منها يخضع لنظام جبائي خاص؛

I-1-1 إعانات الإستغلال أو التوظيف: وهي إعانات موجهة لتغطية الخسائر والتكاليف المرتبطة بنشاط المؤسسة والناجمة عن أسباب خارجة عن إرادتها عادة، كالسلع المدعمة مثلا (الحليب، السكر، القهوة، الفرينة،...)؛ فتستفيد هذه المؤسسة بتغطية من الخزينة عن طريق منح إعانة إستغلال، التي تعالج كالاتي:

تاريخ الوعد			
XXXX	XXXX	إعانة استغلال أو توظيف وعد بالحصول على إعانة الاستغلال أو التوظيف	7410
XXXX	XXXX	تاريخ الحصول على الإعانة	441
XXXX	XXXX	استلام إشعار دائن رقم ... المتعلق بإعانة استغلال أو توظيف	512

مثال 1: في إطار دعم الدولة لبعض المنتجات ذات الإستهلاك الواسع، قدم لنا الديوان الوطني للحليب ناحية الوسط المعطيات التالية:

سعر بيع الديوان (دج / ل)	السعر التجاري المحدد من طرف الدولة (دج / ل)	قيمة الفرق (دج / ل)
24,50	20	4,50

بالنسبة للثلاثي الأول للسنة ن قام الديوان ببيع 1000 000 لتر وفي 04/15/ن إستلم إشعار دائن رقم 325 بمبلغ الفرق (4,50 دج × 1000 000) = 4 500 000 دج؛ التسجيل المحاسبي لهذه الإعانة يكون كما يلي:

04/15/ن			
4 500 000	4 500 000	الحصول على إشعار دائن رقم ...	7410
4 500 000			512

مثال 2: مؤسسة صالح صدرت ما قيمته: 400 000 دج منتوجات الزبدة، حيث أن سعر التكلفة الحقيقي هو 600 000 دج وهامش ربحه 30% أي 180 000 دج، وفي إطار سياسة دعم الأسعار للمنتوجات المقبول تصديرها، تحصلت مؤسسة صالح في 03/31 ن على إعانة مساوية للربح الغائب المحقق هي:

$$[400\,000 - (180\,000 + 600\,000)] = 380\,000 \text{ دج}$$

ن/03/31			
512	7410	الحصول على اشعار دائن رقم ...	380 000
			380 000

I-1-2 إعانات التوازن: وهي إعانات موجهة لتغطية التكاليف المرتبطة

بنشاط المؤسسة كالأجور المتأخرة مثلاً. فتستفيد هذه المؤسسة من إعانة توازن تعالج كما يلي:

تاريخ الموعد			
441	7411	إعانة توازن وعد بالحصول على اعلة توازن	XXXX
		تاريخ الحصول على الإعانة	XXXX
512	441	استلام اشعار دائن رقم ... المتعلق بإعانة توازن	XXXX

مثال 1: منذ إنشائها تلعب مؤسسة (DNC) دوراً فعالاً في التنمية الاقتصادية والاجتماعية بالرغم من مختلف العقبات التي تعترضها. نهاية السنة ن حققت عجز مقداره 1 000 000 دج بسبب كثرة التعطلات لسلسلة الإنتاج؛ وحتى تحتفظ بعمالها ويعود الاستقرار الاقتصادي قدمت الدولة إعانة توازن إلى مؤسسة (DNC) وذلك في 09/30 ن بمقدار العجز.

ن/09/30				
1 000 000	1 000 000		7411	512
		الحصول على اشعار دائن رقم ...		

مثال 2: في 30/03/ن تحصل الفرع (URO) على قرض من دون فائدة لمدة 03 أشهر من المؤسسة الأم بقيمة 1 350 000 دج، هذا القرض موجه لتمويل الأجور المتأخرة. ولعدة أسباب منها وجود صعوبات في تحصيل الفرع لحقوقه فإنه لم يستطع تسديد القرض الممنوح من طرف المؤسسة الأم في آجاله المحددة؛ لذا قررت المؤسسة الأم تحويل قرضها إلى إعانة (تخصيص نهائي).

الإثبات المحاسبي للقرض عند الفرع:

ن/03/30				
1 350 000	1 350 000		451	512
		عمليات المجمع الحصول على اشعار دائن رقم ...		

الإثبات المحاسبي لتحويل القرض إلى إعانة:

ن/06/30				
1 350 000	1 350 000		7411	451
		اتفاقية الغاء الدين بتحويله الى اعانة		

الإثبات المحاسبي للقرض لدى المؤسسة الأم:

ن/03/30				
1 350 000	1 350 000		512	4562
		الشركاء: الحسابات الحارية حسب امر بتحويل رقم ...		

الإثبات المحاسبي لتحويل القرض إلى إعانة:

		ن/06/30			
1 350 000	1 350 000		إعانات	6562	4562
				انفاقية الغاء القرض	

ملاحظة: إعانات الاستغلال وإعانات التوازن لا نقوم بإدخالهم ضمن المخطط الجبائي إلا في الدورة التي يحصلان فيها؛ بمعنى لا نأخذ بعين الاعتبار الوعد بتقديم إعانة.

3-1-1 إعانات التجهيز: في الحقيقة، تقدم إعانات التجهيز بشروط محددة بدقة، كطبيعتها وأجل استخدامها؛ عند الوعد بتقديم الإعانة نسجل القيد التالي:

		تاريخ الوعد			
XXXX XXXX	XXXX		وعد بالحصول على اعدة تجهيز او استثمار	441	131 132

عند تنفيذ الوعد نسجل القيد التالي:

		تاريخ تنفيذ الوعد			
XXXX	XXXX		الحصول على اعدة تجهيز او استثمار وفق اشعار رقم ...	512 أو 2x	441

هذه الإعانة يتم تحويلها دوريا للنتيجة من أجل تحميلها للضريبة وهذا انطلاقا من الدورة الجارية التي تلي دورة الحصول عليها، حيث يتم ترحيلها بأجزاء متساوية للخمس (05) سنوات الموالية؛ وذلك وفق القيد التالي:

ن/12/31			
XXXX	XXXX	1. المسح في السح	1319
	XXXX	2. المسح في السح	1329
		خصص بدلت المستمر	
		المحولة الى نتيجة الدورة	754
		التحويل السنوي لإعانة	
		التجهيز او إعانة الاستثمار	
		الى النتيجة	

وفي نهاية السنة الخامسة وبعد تسجيل قسط الترحيل نقوم بترصيد حساب الإعانة المعني وذلك كما يلي:

ن/12/31			
XXXX	XXXX		131
	XXXX		132
XXXX		1319	
XXXX		1329	
		اقفال حساب الاعانة	

إلا أن التجهيزات التي تفوق مدة اهتلاكها الخمس (05) سنوات يمكننا أن نعتبر مدة اهتلاكها كأساس للترحيل السنوي للإعانة (المادة 144 ق م والمعدلة بالمواد 9 من قانون المالية لسنة 2007 و9 من ق م لسنة 2010 و7 من ق م لسنة 2012).

في حالة التنازل عن تثبيات محازة عن طريق إعانة، يتم ترحيل جزء الإعانة المتبقي إلى النتيجة، أي يجعل ح/131 أو ح/132 مدينا بدائية ح/754.

مثال: هيئة دولية مكلفة بالتنمية الصناعية، قدمت إعانة تثبيت إلى مؤسسة بقيمة: 10 000 000 دج الحساب البنكي للمؤسسة لدى BNA أصبح دائنا بهذه القيمة في 12/12/ن وحسب بنود العقد فإن التثبيات التي يتم حيازتها أو إنشاؤها بواسطة هذه الإعانة لا يمكن التصرف فيها لمدة 15 سنة.

تم إستعمال الإعانة كما يلي:

- 80% أقتنت بها آلات إنتاج تحتك لمدة 10 سنوات

- 05% كمصاريف لتهيئة هذه الآلات

- 15% حيازة قطعة أرض

قطعة الأرض تمت حيازتها بتاريخ 03/30/ن+1، الآلات أستلمت وأصبحت جاهزة للإنتاج بتاريخ: 02/25/ن+2.

كل العمليات تمت عن طريق الحساب البنكي للمؤسسة لدى BNA.

المطلوب: سجل كل القيود الضرورية.

الحل:

ن/12/12					
8 500 000	10 000 000			131	512
1 500 000				132	
			وصول اشعار دائن رقم... من BNA		
		1+03/30/ن			
1 500 000	1 500 000			512	211
			شراء ارض عن طريق شيك بنكي رقم... عقد ملكية رقم ...		

وإذا افترضنا أن هذه العملية تمت بواسطة الموثق، فنسجل القيود التالية:

1+03/30/ن					
1 500 000	1 500 000			515	211
			الحريزة العمومية ومؤسسات الدولة		
			عقد رقم... بتاريخ ...		
		//			
1 500 000	1 500 000			581	515
			تحويلات الاموال وصل رقم... بتاريخ...		

1 500 000	1 500 000	1+ن/04/15	512	581
		وصول اشعار مدين رقم... بتاريخ...		
1 150 000	850 000 300 000	1+ن/12/31	754	1319 1329
		التحويل السنوي لإعانة الأرض وإعانة الآلات إلى نتيجة الدورة		

على ضوء هذه العملية فإن المصاريف المتعلقة بحيازة الأرض لا تظهر.

9 360 000 585 000	8 500 000 1 445 000	2+ن/02/25	404 401	215 4456
		شراء آلات وفق فاتورة رقم... ومحضر استلام رقم...		
9 945 000	9 360 000 585 000	1+ن/12/31	581	404 401
		التسديد عن طريق امر تحويل رقم...		
9 945 000	9 945 000	2+ن/02/25	512	581
		وصول اشعار مدين رقم... بتاريخ اليوم		
708 333,33	708 333,33	2+ن/12/31	2815	681
		اثبات قسط الاهتلاك السنوي تبعاً لبطاقة الاهتلاك رقم...		

//					
1 150 000	850 000	3+ن/12/31	التحويل السنوي لإعانة الأرض واعانة الآلات الى نتيجة الدورة	754	1319
	300 000				1329
1 150 000	850 000	4+ن/12/31	التحويل السنوي لإعانة الأرض واعانة الآلات الى نتيجة الدورة	754	1319
	300 000				1329
1 150 000	850 000	5+ن/12/31	التحويل السنوي لإعانة الأرض واعانة الآلات الى نتيجة الدورة	754	1319
	300 000				1329
1 150 000	850 000	//		754	1319
	300 000				1329
1 500 000	1 500 000			1329	132
	1 500 000				اقفال حساب الإعانة بالنسبة لقطعة الأرض

إعانة جزئية لحيازة تثبيت: في هذه الحالة، إهلاك الإعانة يتم على أساس المبلغ المستلم (وليس على أساس تكلفة الحيازة) مقسوم على خمسة (05)، طبعا إذا كان عمر التثبيت المعني 5 سنوات.

مثال: إعانة استثمار مستلمة بتاريخ 12/05/ن: 8 000 000 دج
حيازة آلات إنتاجية بتاريخ 01/02/ن+1: 12 000 000 دج
مدة الإهلاك: 05 سنوات.

		ن/12/05			
8 000 000	8 000 000		اشعار دائن رقم... بتاريخ اليوم	131	512
		1+ن/01/02			
	1 2 000 000				215
	2 040 000				4456
14 040 000			تبعا للفاخرة رقم... بتاريخ	404	
		//			
14 040 000	14 040 000		التسديد بواسطة شيك بنكي	512	404
		1+ن/12/31			
2 400 000	2 400 000		قسط الإهلاك السنوي تبعا لبطاقة التثبيت رقم...	2815	681
		//			
1 600 000	1 600 000		التحويل السنوي للإعانة الى النتيجة	754	1319

مثال: تنازل عن تثبيت قبل الآجال المحددة.

في 08/02/ن إستلمت مؤسسة إعانة بقيمة 4 000 000 دج تنص بنود عقد الإعانة على عدم التصرف في التثبيتات المحازة أو المنتجة من خلالها لمدة 10 سنوات.

في 01/05/14+ ن/1 إستعملت المؤسسة الإعانة في حيازة آلات إنتاج مختلفة
تحتلك لمدة 10 سنوات؛

في 01/05/14+ ن/4 تنازلت المؤسسة عن الآلات مقابل شيك بنكي بقيمة
3 000 000 دج؛

من المفترض أن يتم استغلال الآلات المقتناة من خلال الإعانة إلى غاية
31/12/14+ ن/9 لكن المؤسسة تنازلت عليها في 01/05/14+ ن/4 أي قبل سبع (07)
سنوات من الآجال المحددة في بنود عقد الإعانة.

إذا وطبقا لنص المادة 144 من ق ض م فإنه يتوجب على المؤسسة أن
تقوم بإعادة دمج أقساط الإعانة المتعلقة بالسنوات المتبقية ضمن النتيجة حتى يتم
إخضاعها للضريبة.

الحل:

1- الإثبات المحاسبي للتنازل عن الآلات:

4+ ن/01/05				
	1 200 000			2815
	3 000 000			512
4 000 000			215	
200 000			752	
المحضر رقم... لإبعاد الآلات من ذمة المؤسسة بتاريخ... مع إثبات الإيراد بشيك رقم...				

2- ترصيد حساب الإعانة (ح/131):

4+ ن/12/31				
	2 800 000			131
2 800 000			754	
إعادة دمج أقساط الإعانة إلى النتيجة				

1 200 000	1 200 000	//	1319	131
		اقفال حساب الإعانة		

أو نسجل القيد المركب التالي:

1 200 000	4 000 000	4+ن/12/31	1319	131
2 800 000			754	
		اقفال حساب الإعانة من خلال إعادة جمع السنوات الصبيح المتبقية		

بياناً، حسابات الإعانة بعد القيود المجراة تعطينا الأرصدة التالية:

ح/ 1319		ح/ 131	
1 200 000	400 000	4 000 000	1 200 000
(4+ن/12/31)	400 000		2 800 000
	400 000		(4+ن/12/31)
1 200 000	1 200 000	4 000 000	4 000 000

بمعنى الحسابين (131 و 1319) مقفلين.

إعانات ما بين المؤسسات:

مثال: إشركت خمسة (05) مؤسسات فيما بينها لإنشاء مؤسسة لتسيير المخيم الصيفي، حيث تدفع كل منها مبلغ: 500 000 دج.
الإثبات المحاسبي لدى كل مؤسسة متنازلة:

500 000	500 000	تاريخ منح الإعانة	512	6562
		حسب امر التحويل لهذا اليوم		

الإثبات المحاسبي لدى المؤسسة المسيرة:

تاريخ منح الإعانة			
2 500 000	2 500 000	512	6562
		تبعاً لأمر التحويل بتاريخ ...	
		تبعاً لأمر التحويل بتاريخ ...	
		تبعاً لأمر التحويل بتاريخ ...	
		تبعاً لأمر التحويل بتاريخ ...	
		تبعاً لأمر التحويل بتاريخ ...	
		تبعاً لأمر التحويل بتاريخ ...	

- إذا كانت الإعانة متأتية من هيئة لها وصاية على المؤسسة، فتسجل كمساهمة في رأس المال.

II- أصول وخصوم الضريبة المؤجلة:

قبل التطرق إلى المعالجة المحاسبية لكل من الضرائب المؤجلة أصول والخصوم المؤجلة خصوم، نود الإشارة إلى بعض المفاهيم المتعلقة بهما؛

II- 1 قواعد القياس والاعتراف بالضريبة: ويتعلق الأمر بالضريبة الحالية والضريبة المؤجلة،

II- 1- 1 أصول وخصوم الضريبة الحالية:

1. الاعتراف:

- يتم الاعتراف بالضريبة الحالية للفترة أو الفترات السابقة غير المسددة كالتزام في الخصوم؛
- إذا كان مبلغ الضريبة الحالية المدفوع أكبر من المبلغ الواجب الدفع (المستحق) يتم الاعتراف بالفائض كأصل؛

- الخسارة الضريبية التي يمكن ترحيلها لعدة دورات سابقة لتغطية ضريبة مستحقة لفترة سابقة تسجل ويعترف بها كأصل.

2. القياس:

يجب قياس أصول وخصوم الضريبة الحالية بالقيمة المتوقعة دفعها (أو استردادها) إلى مصلحة الضرائب، استنادا إلى المعدلات التي تتضمنها القوانين السارية المفعول بتاريخ إعداد الميزانية.

II- 1- 2 أصول وخصوم الضريبة المؤجلة:

1. الاعتراف بالخصوم الضريبة المؤجلة :

يجب الاعتراف بخصوم الضريبة المؤجلة لكل الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة، باستثناء تلك الناتجة:

- الاعتراف الأولي للشهرة؛

- الاعتراف الأولي للأصول أو الخصوم في معاملة لا تتعلق بـ:

- بتجميع أو اندماج أعمال؛
- لا تتأثر النتيجة المحاسبية ولا النتيجة الضريبية.

فيما يتعلق بالفوارق المؤقتة الخاضعة للضريبة والمتعلقة بالمساهمات في الشركات التابعة، الفروع، والشركات الزميلة يجب الاعتراف بخصوم الضريبة المؤجلة المتعلقة بها.

2. الاعتراف بالأصول الضريبة المؤجلة:

يجب الاعتراف بأصول الضريبة المؤجلة لكل الفروقات المؤقتة القابلة للخصم والخسائر والقروض الضريبية غير المستعملة، بشرط أن يكون هناك احتمال لوجود ربح ضريبي في المستقبل متاح لاسترجاع هذه الفوارق،

ويستثنى منها:

- الشهرة السالبة والتي تُعالج حسب المعيار "IFRS3" المتعلق باندماج الأعمال
- التسجيل الأولي للأصول أو الخصوم في معاملة لا تمثل اندماج أعمال ولا تؤثر على النتيجة المحاسبية أو النتيجة الضريبية؛
- فيما يتعلق بالفوارق المؤقتة القابلة للخصم والمتعلقة بالمساهمات في الشركات التابعة، الفروع، والشركات الزميلة يجب الاعتراف بأصول الضريبة المؤجلة المتعلقة بها.

3. القياس:

- يجب تقييم أصول وخصوم الضريبة المؤجلة استنادا إلى معدلات الضريبة التي يكون متوقع تطبيقها في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد فيها الخصم؛
- يجب أن تدرج الضريبة المؤجلة كدخل أو كمصروف ضمن جدول حساب النتائج وتؤثر في نتيجة الفترة، إلا إذا ظهرت الضريبة من:
- عملية أو حدث يسجل ويعترف به مباشرة في الأموال الخاصة؛
- اندماج أعمال، والذي اعتبر كعملية حيازة (اقتناء).

يمكن أن تخضع أصول وخصوم الضريبة المؤجلة إلى مقاصة فيما بينها تحت شروط معينة هي :

- أن يكون للمؤسسة حق قانوني في ذلك؛
- أصول وخصوم الضريبة المؤجلة على النتيجة مفروضة من نفس السلطة الضريبية وعلى نفس المؤسسة.

II- 2 حساب وتسجيل الضرائب المؤجلة: إن حساب وتسجيل

الضريبة المستحقة في الحسابات السنوية لا يطرحان في أغلب الحالات أي إشكال، على العكس بالنسبة لتسجيل وحساب الضرائب المؤجلة، فبالرجوع إلى أنواع الضرائب المؤجلة يمكن أيضا التمييز بين:

II- 2- 1 ضرائب مؤجلة أصول: هي مبلغ ضرائب الربح القابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية وقد أدرجها النظام المحاسبي المالي ضمن الحساب 133: ضرائب مؤجلة أصول، ومن أمثلتها نجد: التثبيات التي تكتلك محاسبا بشكل أسرع من اهتلاكها الجبائي، مؤونات للعطل المدفوعة الأجر، فوائد القروض التي لم يتم تسديدها بعد.

II- 2- 2 ضرائب مؤجلة خصوم: هي مبلغ ضرائب الربح المستحقة الدفع في الفترات المستقبلية، وقد أدرجها النظام المحاسبي المالي ضمن الحساب 134: ضرائب مؤجلة خصوم، ونجد من أمثلتها ترحيل العجز والخسائر ضريبيا إلى السنوات اللاحقة والتي تؤدي بدورها إلى تسجيل ضرائب مؤجلة كلما كان من المحتمل أن يتم تحميل هذه الخسائر القابلة للترحيل، إعانات الاستغلال أو التوظيف التي لم تحصل بعد.

ويمكن تقديم الأمثلة التالية في الجدول أسفله للتوضيح أكثر الضرائب المؤجلة:

العناصر	القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية	القيمة المحاسبية أقل من القيمة الجبائية
إيراد العائدة مستحق القبض، يعتبر جزء من الربح المحاسبي، لكن ليس جزء من الربح الجبائي لأن القاعدة الضريبية لا تعترف به إلا بعد قبضه التثبيات التي تكتلك جبائيا بشكل أسرع من اهتلاكها المحاسبي.	ضرائب مؤجلة خصوم	
التثبيات التي تكتلك محاسبا بشكل أسرع من اهتلاكها الجبائي.	ضرائب مؤجلة خصوم	ضرائب أصول مؤجلة
مققات وأعباء التطوير التي يتم تسجيلها محاسبا ضمن التثبيات، على العكس من الجانب الجبائي أين يجب طرحها خلال الدورة التي حدثت فيها	ضرائب مؤجلة خصوم	
ترحيل العجز والخسائر ضريبيا إلى السنوات اللاحقة.		ضرائب أصول مؤجلة
الاعتراف ببعض المصاريف لغايات المحاسبة المالية وتخصيصها من أرباح الفترة الجارية، وتأجيل الاعتراف بها لغايات ضريبية للفترة القادمة، مثل مؤونة المعاشات (مؤونة مكافأة نهاية الخدمة).	ضرائب مؤجلة خصوم	
إحصاء بعض الإيرادات بموجب التشريعات الضريبية للضريبة على الأرباح في الفترة الحالية، رغم أن قواعد المحاسبة المالية توجب الاعتراف بها خلال الفترات اللاحقة		ضرائب أصول مؤجلة

مثال 1:

شركة تحصلت على آلة بقيمة 1 000 دج في بداية السنة ن يتم اهلاكها محاسبيا في ظرف سنتين، أما جباثيا فالآلة يجب أن تهلك في ظرف 05 سنوات، وعلى افتراض أن رقم الأعمال بلغ 1 000 دج.

المطلوب: إجراء القيود المحاسبية اللازمة.

الحل:

العناصر	ن	1+ن	2+ن	3+ن	4+ن
قمة الأعمال	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000
الامتلاك المحاسبي	500	500	-	-	-
الهلاك الجباثي	200	200	200	200	200
النتيجة المحاسبية	500	500	1 000	1 000	1 000
النتيجة الجباثية	800	800	800	800	800
ص.أ.ش الجباثية 25 %	200	200	200	200	200
ض.أ.ش محاسبية 25 %	125	125	250	250	250

والتسجيل المحاسبي يتم كالآتي:

		12/31 ن			
	200			444	695
200			تسجيل قسط الصريبة على ارباح الشركات		
		//			
	75			692	133
75			تسجيل القسط الخاص بالضرائب الموجهة		

		1+ن/12/31			
200	200	//	تسجيل قسط الضريبة على ارباح الشركات	444	695
75	75		تسجيل القسط الخاص بالضرائب الموجهة	692	133

أما فيما يخص السنوات 2+ن، 3+ن، 4+ن فالتسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

		2+ن/12/31			
200	200	//	تسجيل قسط الضريبة على ارباح الشركات	444	695
75	75		تسجيل القسط الخاص بالضرائب الموجهة	692	133
		3+ن/12/31			
200	200	//	تسجيل قسط الضريبة على ارباح الشركات	444	695
75	75		تسجيل القسط الخاص بالضرائب الموجهة	692	133
		4+ن/12/31			
200	200		تسجيل قسط الضريبة على ارباح الشركات	444	695

		//			
75	75		تسجيل القسط الخاص بالضرائب الموجبة	692	133

مثال 2:

نعتبر أن هناك مصاريف التطوير بقيمة 900 دج، تم تثبيتها في شكل أصول من طرف المؤسسة سنة 2005، قابلة للاهلاك في ظرف 03 سنوات، أما جباثيا فإن هذه المصاريف تعتبر كتكاليف تحمل لسنة 2005 (على اعتبار أن رقم أعمال المؤسسة كان 1 000 دج).

المطلوب: إجراء القيود المحاسبية اللازمة.

الحل:

العناصر	ن	1+ن	2+ن	3+ن
رقم الأعمال	1 000	1 000	1 000	1 000
تثبيت المصاريف	900	/	/	/
التكاليف	(900)	/	/	/
الاستهلاك المحاسبي	00	300	300	300
الاستهلاك الجباثي	00	00	00	00
النتيجة المحاسبية	1 000	700	700	700
النتيجة الجباثية	100	1 000	1 000	1 000
ض.أ.ش الجباثية 25 %	25	250	250	250
ص.أ.ش المحاسبية 25 %	250	175	175	175

أما التسجيل المحاسبي فهو كالآتي:

12/31 ن				
25	25		444	695
			تسجيل قسط الضريبة على ارباح الشركات	
		//		
225	225		134	693
			تسجيل القسط الخاص بالضرائب الموجهة	

أما في السنوات 1+ ن، 2+ ن، 3+ ن فإن التسجيل يكون على الشكل التالي:

12/31 ن+1				
250	250		444	695
			تسجيل قسط الضريبة على ارباح الشركات	
		//		
75	75		693	134
			تسجيل القسط الخاص بالضرائب الموجهة	
12/31 ن+2				
250	250		444	695
			تسجيل قسط الضريبة على ارباح الشركات	
		//		
75	75		693	134
			تسجيل القسط الخاص بالضرائب الموجهة	
12/31 ن+3				
250	250		444	695
			تسجيل قسط الضريبة على ارباح الشركات	

75	75	<div style="text-align: center;">//</div> <div style="text-align: center;">تسجيل القسط الخاص بالضرائب الموجبة</div>	134
		693	

III- ح 138: إيرادات وأعباء أخرى مؤجلة:

ويندرج ضمنه الحسابين الفرعيين الآتيين:

ح/1386: أعباء أخرى مؤجلة

ح/1387: إيرادات أخرى مؤجلة

III-1 ح 1386: أعباء أخرى مؤجلة

تطبيقا لمبدأ ربط التكاليف بالإيرادات، فإن هذا الحساب يسمح بتوزيع الأعباء المتعلقة بعملية إنتاج طويلة (12 شهر فأكثر)، بمعنى أعباء مسجلة خلال الدورة إلا أنها تتعلق بإنتاج سيتم أو ينجز مستقبلا.

وفي نهاية كل دورة نجعله مدينا بدائية حسابات الأعباء بحسب طبيعتها المتعلقة بالمنتوج (محاسبة تحليلية بسيطة وموصى بها)، وذلك كما يلي:

xxxx	xxxx	<div style="text-align: center;">12/31 ن</div> <div style="text-align: center;">اثبات الاعباء الاخرى الموجلة</div>	1386
		6xx	

وفي الدورة التي تفرغ فيها المؤسسة من عملية الإنتاج يتم جعله مدينا (بمبلغ الأعباء المرتبطة بالمنتوج التام لحظة البيع) بدائية ح/786: استرجاعات مالية للمؤونة، وذلك كما يلي:

xxxx	xxxx	<div style="text-align: center;">خلال الدورة</div> <div style="text-align: center;">اثبات الاعباء الاخرى الموجلة</div>	1386
		786	

وفي نهاية الدورة المعنية بمقابلة الأعباء بالإيراد المكتمل يتم جعل الرصيد المدين لـ ح/1386 المسجل (بالسالب) ضمن الأموال الخاصة.

III-2 ح/1387: إيرادات أخرى مؤجلة:

تطبيقاً لمبدأ ربط التكاليف بالإيرادات، تسجل ضمن هذا الحساب المبلغ المؤجل لإيرادات إلا أن الأعباء المتعلقة بها لم يتم الإلتزام بها بعد.

هي الحالة العامة للمبيعات مع ضمان خدمة ما بعد البيع مجاناً، حيث أن سعر البيع يضم سعر الأداء أو الخدمة المستقبلي في حين أن الخدمة ستأتي لاحقاً.

الإيراد المتعلق بالأداء المستقبلي يجب أن توزعه خلال فترة الضمان، وفي غياب الدقة المتعلقة بتقييم الإيرادات المستقبلية فإننا نعود للتعريف العام الذي يحدد بأن الإيرادات يجب أن تقاس بالقيمة العادلة لما يقابلها بما حصل أو سيحصل، الذي يعني تحيين للمدخلات المستقبلية للخرينة؛

ويسجل محاسبياً كما يلي:

12/31 ن				
7xx	1387	اثبات الإيرادات الأخرى المؤجلة	xxxx	xxxx

في نهاية الدورة يتم جعل الرصيد الدائن لـ ح/1387 ضمن سطر الخصوم غير الجارية.

ملاحظة:

ح/15: المؤونات للأعباء - الخصوم غير الجارية، سيتم التطرق إليه ضمن موضوع المؤونات.

عاشرا: دراسة الحساب 16 القروض والديون المماثلة:

القروض والديون المماثلة هي عبارة عن موارد تمويل خارجية متعاقد من أجلها مع مؤسسات مقرضة و/أو الغير، موجهة بصورة دائمة لتمويل وسائل الاستغلال والإنتاج.

يتم تسديدها بعد فترة، وتشارك مع الأموال الخاصة في تغطية الاحتياجات الدائمة للمؤسسة.

ويوجد عدة أنواع للقروض، القروض المتعاقد عليها مع مقرض واحد وتمثل القروض الفردية، وتلك المتعاقد عليها مع عدة مقرضين وهي حالة الاكتتاب العام للادخار وتأخذ شكل القروض الإجبارية.

حسابات الديون لا نسجل ضمنها سوى العمليات المالية (العمليات التجارية لا يتم إدراجها ضمنها).

وينقسم الحساب 16 إلى الحسابات الفرعية التالية:

- ح/161: سندات تساهمية
- ح/162: قروض إجبارية قابلة للتحويل
- ح/163: قروض إجبارية أخرى
- ح/164: قروض من قبل مؤسسات القرض
- ح/165: ودائع وكفالات مقبوضة
- ح/167: ديون على عقود التأجير التمويلي
- ح/168: قروض وديون أخرى مماثلة
- ح/169: علاوات استرداد الالتزامات

I- ح/ 161: سندات تساهمية

عند إصدار السندات يتم جعل القيد التالي:

XXXX	XXXX	تاريخ العملية		161	512
		تيعا	للاشعار الدائن		
		رقم...			

وفي نهاية الدورة يتم إثبات أعباء الفوائد وذلك كما يلي:

XXXX	XXXX	تاريخ العملية		161	512
		تيعا	للاشعار الدائن		
		رقم...			

وعند تسديد القسط يتم جعل القيد التالي:

XXXX	XXXX XXXX	تاريخ التسوية		512	161 518
		تيعا	للاشعار المدين		
		رقم...			

II- ح/ 162: قروض إجبارية قابلة للتحويل

إصدار السندات لا يتم إلا من طرف شركة ذات أسهم لها سنتين من الوجود وقامت بإعداد وإقرار ميزانيتين متتاليتين من طرف المساهمين، هذه الشروط لا تنطبق على المؤسسات العمومية الاقتصادية أو الشركات التجارية الأخرى المسموح لها من طرف لجنة البورصة.

- مميزات السندات القابلة للتحويل إلى أسهم: يمتاز القرض القابل للتحويل بالمواصفات التالية:

- المؤسسة المصدرة له تتحصل على تمويل تكلفته أقل من تكلفة السندات العادية

- بالنسبة للمستثمر، السندات تعطيه إمكانية الحصول على عوائد (أرباح) في مرحلة الرفع من سعر السهم مع ضمان ربح أدنى بالنسبة للسندات غير القابلة للتحويل إلى أسهم

- سعر الإصدار يجب أن يساوي على الأقل القيمة الاسمية للأسهم التي سيتم استلامها في حالة التحويل.

عند استلام القرض يتم جعل القيد التالي:

تاريخ العملية			
XXXX	XXXX	162	512
XXXX		تبعاً للاشعار الدائن رقم...	

نشير بأن مصاريف الإصدار لا تدرج ضمن ح/162.

عند تحويل السند إلى سهم، نسجل القيد التالي:

تاريخ العملية			
XXXX	XXXX	101	162
XXXX		103	
		تبعاً للمحضر رقم...	

أما إذا لم يرغب الشخص في استلام الأسهم، ويحل تاريخ استحقاق السندات ويتم تسديدها يتم جعل القيد التالي:

12/31 ن			
XXXX	XXXX	512	162
XXXX		تبعاً للاشعار المدين رقم...	

III- ح/ 163: قروض إجبارية أخرى:

عند الحصول على قرض يتم جعل القيد التالي:

		تاريخ العملية			
XXXX	XXXX			163	512
XXXX				تبعاً للاشعار الدائن رقم	

وفي نهاية الدورة يتم إثبات أعباء الفوائد وذلك كما يلي:

		12/31 ن			
XXXX	XXXX			518	661
اثبات فوائد الدورة...					

وعند تسديد القسط يتم جعل القيد التالي:

XXXX	تاريخ التسوية		512	163 518
	XXXX	تبعاً للاشعار المدين رقم		

IV- ح/ 164: قروض من قبل مؤسسات القرض:

هذا الحساب يضم القروض المتعاقد بشأنها إزاء الخزينة، البنوك التجارية، والمؤسسات المالية الدولية.

عند الحصول على القرض يتم جعل القيد التالي:

		تاريخ العملية			
XXXX	XXXX			164	512
		تبعاً للاشعار الدائن رقم			

وفي نهاية الدورة يتم إثبات أعباء الفوائد وذلك كما يلي:

12/31/ن				
XXXX	XXXX	فوائد مستحقة على العروض تجاه المؤسسات المالية	1688	661
XXXX		اثبات فوائد الدورة...		

وعند تسديد القسط يتم جعل القيد التالي:

تاريخ التسوية				
XXXX	XXXX	تبعاً للاشعار المدين	512	164
XXXX	XXXX	رقم...		1688

V- ح/ 165: الودائع والكفالات المقبوضة:

نسجل ضمن هذا الحساب جميع المبالغ المقبوضة في إطار ضمان أو كفالات غير متاحة إلى حين إنجاز أو تحقق الشروط المتفق عليها.

مثلاً: كفالة حسن التنفيذ (لما تفوق سنة)،

عند حجز المبلغ يتم جعل القيد التالي:

تاريخ العلبة				
XXXX	XXXX	تبعاً للاشعار الدائن	165	512
XXXX		رقم...		

أما في حالة الاقتطاع للكفالة من المصدر على أساس وضعية (فاتورة) المورد، فإن ح/ 165 وحساب المورد نجعلهما دائنين بمدينية حساب التثبيت المعني.

تاريخ الفاتورة		2xx
xxxx	xxxx	
xxxx		165
xxxx		404
فاتورة رقم... للمورد...		

وعند تسديد الكفالة نسجل القيد التالي:

تاريخ التسوية		165
xxxx	xxxx	
xxxx		512
تسديد للاشعار المدين رقم...		

VI- ح/ 167: ديون على عقد التأجير التمويلي:

تم تناول هذا الحساب عند تطرقنا لموضوع التثبيتات المحازة وفق صيغة عقد الإيجار التمويلي.

VII- ح/ 168: قروض وديون أخرى مماثلة:

نسجل ضمنه الديون من الهيئات الدولية، وقروض موردي التثبيتات بما في ذلك الفوائد المترتبة عليها.

ويضم الحسابات الفرعية التالية:

- ح/ 1682: قروض تجاه هيئات دولية

- ح/ 1685: قروض تجاه موردي التثبيتات

- ح/ 1688: الفوائد المتراكمة على القروض والديون المماثلة

عند الحصول على القرض يتم جعل القيد التالي:

XXXX	XXXX	تاريخ العملية	1682	512
				تبعاً للاشعار الدائن رقم...

وفي نهاية الدورة يتم إثبات أعباء الفوائد وذلك كما يلي:

XXXX	XXXX	12/31/ن	1688	661
				اثبات فوائد الدورة...

وعند تسديد القسط يتم جعل القيد التالي:

XXXX	XXXX XXXX	تاريخ التسوية	512	1682 1688
				تبعاً للاشعار المدين رقم...

أما بالنسبة لتحويل دين مورد التثبيات إلى قرض فنسجل القيد التالي:

XXXX	XXXX	تاريخ العملية	1685	404
				تبعاً للمحضر رقم...

VIII - ح/ 1688: الفوائد المتراكمة:

نسجل ضمنه الفوائد التي لم تتمكن من تسديدها لحظة استحقاقها ولم تتابع ضمن الحسابات المدروسة أعلاه.

فكل سنة نجعله دائناً بمدينية حساب أعباء مالية، ونجعله مديناً لحظة التسديد بدائنية حساب الخزينة المعني.

حادي عشر: دراسة الحساب 18 الارتباط والتنازل مابين الوحدات:

يضم هذا الحساب حسابين فرعيين، هما: ح/181: ارتباط مابين
الوحدات، وح/188: ارتباط مابين الشركات في شكل مساهمة، ولكل
منهما شروط لفتحه أو استعماله؛

I- شروط استعمال أو فتح ح/181:

- 1- أن يكون للمؤسسة مقر مركزي ووحدة أو أكثر؛
- 2- أن يكون للوحدات كيان محاسبي مستقل (استقلالية محاسبية بين
الوحدات)؛ وهذا الحساب يكون مدين في الوحدة التي قدمت ودائن في
الوحدة المستلمة.

وفي حال تعدد الوحدات يعطى لكل وحدة حساب برقم خاص؛ وقد
يظهر الحساب في نهاية الدورة برصيد مدين أو دائن أو معدوم على مستوى
الوحدات، لكن من الضروري أن يكون مرصد على مستوى المؤسسة ككل.

II- شروط استعمال أو فتح ح/188:

يتم فتح هذا الحساب عندما يكون لدينا مجمع شركات، بمعنى شركة أم
ولديها فرع أو عدة فروع، حيث يتم استعماله لتسجيل العمليات المالية بين
الشركات وفروعها فقط؛ فيكون مدين في الفرع المانح ودائن في الفرع المستلم.

وعندما يكون للشركة أكثر من فرع يعطى لكل فرع حساب برقم خاص؛
وقد يظهر الحساب في نهاية الدورة برصيد مدين أو دائن أو معدوم على مستوى
الفروع، لكن من الضروري أن يكون مرصد على مستوى الشركة الأم.

III- دراسة الحساب 89 تنازل بين الوحدات:

يستعمل هذا الحساب تعويضا عن حسابات الصنف 6 و 7 عندما تكون عمليات التنازل داخلية أي ما بين الوحدات.

يكون رصيد هذا الحساب مدين أو دائن على مستوى الوحدات أما على مستوى المؤسسة ككل فيجب أن يكون مرصدا.

وفيما يلي يمكننا تناول بعض العمليات التي تتم على مستوى الوحدات:

1/ التحويلات المالية بين الوحدات:

- الوحدة المحولة تجعل ح/181xx مدينا باسم الوحدة المحول إليها، يجعل ح/5xx أحد حسابات النقديات دائنا.

- أما الوحدة المحول إليها تجعل ح/181xx دائنا باسم الوحدة المحولة يجعل ح/5xx أحد حسابات النقديات مدينا؛ وذلك كما يلي:

لدى الوحدة المحولة:

تاريخ العملية			
xxxx	xxxx	5xx	181xx
xxxx		تبعا لامر تحويل رقم...	

لدى الوحدة المحول إليها:

تاريخ العملية			
xxxx	xxxx	181xx	5xx
	xxxx	تبعا لامر تحويل رقم...	

2/ أداء الخدمات ما بين الوحدات:

- الوحدة المقدمة للخدمة تجعل ح/181xx مدينا باسم الوحدة المستفيدة من الخدمة، يجعل ح/897xx دائنا.

- أما الوحدة المستفيدة من الخدمة تقوم يجعل ح/181xx دائنا باسم الوحدة المقدمة للخدمة بمدينية ح/896xx؛ وذلك كما يلي:

لدى الوحدة المقدمة:

تاريخ العملية			
xxxx	xxxx	181xx	5xx
		تبعا لامر تحويل رقم...	

لدى الوحدة المستفيدة:

تاريخ العملية			
xxxx	xxxx	181xx	896xx
		تبعا لسند تحويل رقم...	

3/ مدفوعات لحساب:

بمعنى أنه وحدة معينة (عادة الوحدة المقر) تقوم بدفع فاتورة مصروف معين بدلا عن الوحدة المعنية بالمصروف؛ فتتم المعالجة المحاسبية كالآتي:

- الوحدة المقدمة تجعل ح/181xx مدينا باسم الوحدة المعنية بالمصروف، يجعل ح/5xx أحد حسابات النقديات دائنا.

- أما الوحدة المعنية بالمصروف فتقوم يجعل ح/181xx دائنا باسم الوحدة المقدمة بمدينية ح/6xx: حساب المصروف المعني؛

وذلك كما يلي:

لدى الوحدة المقدمة:

		تاريخ العملية			
XXXX	XXXX			5xx	181xx
				تبعاً لأمر تحويل رقم...	

لدى الوحدة المستفيدة:

XXXX	XXXX	تاريخ العملية		181xx	6xx
		تبعاً لآمر تحويل رقم...			

4/ عمليات الشراء لحساب ...:

بمعنى أنه وحدة معينة (عادة الوحدة المقر) تقوم بشراء لحساب وحدة أخرى، فتتم المعالجة المحاسبية كالآتي:

- الوحدة المشتريّة تجعل ح/181xx مديناً باسم الوحدة المعنية بالشراء، يجعل ح/401: موردو الخدمات دائناً.

- أما الوحدة المعنية بالشراء فتقوم بجعل ح/181xx دائناً باسم الوحدة المشتريّة بمدينية ح/3xx: المخزون المعني (هذا لما يتعلق الأمر بمشتريات مخزون)؛ وذلك كما يلي:

لدى الوحدة المشتريّة:

		تاريخ العملية			
XXXX	XXXX			401	181xx
				تبعاً لآمر تحويل رقم...	

لدى الوحدة المعنية بالشراء:

تاريخ العملية			
xxxx	xxxx	181xx	3xx
		تبعا لامر تحويل رقم...	

أما عندما يتعلق الأمر بحيازة تثبيت؛ يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

لدى الوحدة المشترية:

تاريخ العملية			
xxxx	xxxx	404	181xx
		تبعا لامر تحويل رقم...	

لدى الوحدة المعنية بالشراء:

تاريخ العملية			
xxxx	xxxx	181xx	2xx
		تبعا لامر تحويل رقم...	

5/ في حالة عمليات التنازل عن مخزون:

تتم المعالجة المحاسبية كالاتي:

- بالنسبة للوحدة المتنازلة:

تاريخ العملية			
xxxx	xxxx	897xx	181xx
		اثبات ايراد التنازل تبعا لسند تحويل رقم...	
		//	
xxxx	xxxx	3xx	896xx
		اثبات ابعاد المخزون من نمة الوحدة المتنازلة تبعا لسند تحويل رقم...	

- بالنسبة للوحدة المستفيدة:

تاريخ العملية		تبعاً لسند تحويل رقم...	181xx	3xx
xxxx	xxxx			

6/ في حالة عمليات التنازل عن تثبيت:

تتم المعالجة المحاسبية كالاتي:

- بالنسبة للوحدة المتنازلة:

تاريخ العملية		اثبات ابعاد التثبيت من ذمة الوحدة المتنازلة تبعاً لسند تحويل رقم...	2xx	28xx
xxxx	xxxx			29xx
	xxxx			181xx
	xxxx			

- بالنسبة للوحدة المستفيدة:

تاريخ العملية		اثبات استلام التثبيت تبعاً لسند تحويل رقم...	28xx 29xx 181xx	2xx
xxxx	xxxx			
xxxx				
xxxx				

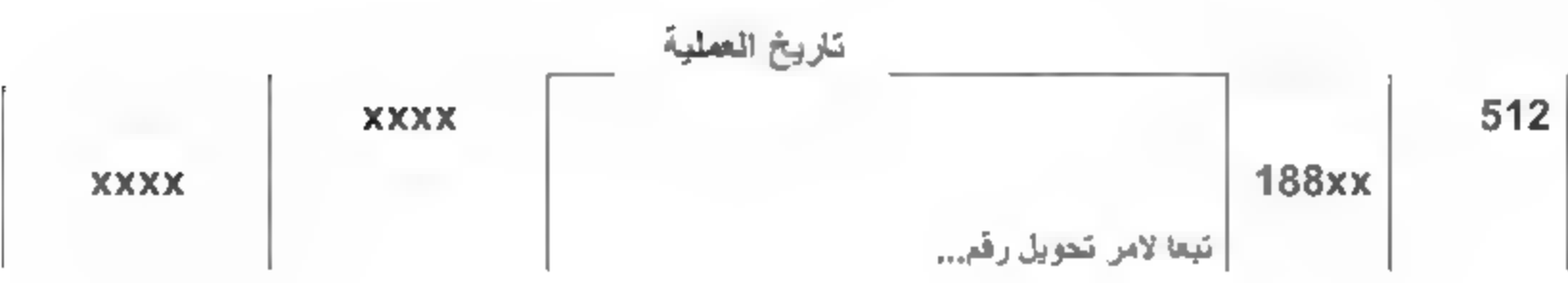
IV- المعالجة المحاسبية بالنسبة لـح/188: كما أشرنا أنفاً بأن الحساب

(ح/188) يتم فتحه في مجمع الشركات، ونسجل ضمنه سوى العمليات المالية بين الشركات وفروعها.

لدى الوحدة المحولة:



لدى الوحدة المستفيدة:



المؤونات

قبل الحديث عن المؤونة ومختلف أنواعها وكيفية معالجتها المحاسبية، نود الإشارة إلى الشروط المرتبطة بتكوين المؤونة وكذا الفرق بينها وبين الاحتياطي.

I- الشروط المرتبطة بتكوين المؤونة:

نذكر بأن المؤونة تنشأ طبقاً لمبدأ الحيطة والحذر، كما نص القانون التجاري على إجبارية تكوين المؤونة، ومن أهم الشروط المرتبطة بتكوينها ما يلي:

- 1- أن تكون الأسباب الدالة على احتمال وقوع الخسائر مبينة على سند؛
- 2- أن يكون من المحتمل خروج منافع اقتصادية مستقبلية لتسوية هذه الخسائر المحتملة؛
- 3- أن تحدد قيمة المؤونة بدقة؛
- 4- أن يعاد النظر فيها نهاية كل سنة.

II- الفرق بين المؤونة والاحتياطي:

- 1- الاحتياطي تخصيص للأرباح أما المؤونة فهي عبء على الأرباح؛
- 2- الاحتياطي خصم داخلي سيدفع للشركاء، أما المؤونة فهي خصم خارجي يتوقع أن يذهب للغير؛
- 3- المؤونة إلزامية بنص قانوني بينما الاحتياطات فيها ما هو إلزامي وما هو غير ذلك.

أولاً: الحساب 15 مؤونات للأعباء - خصوم غير جارية:

يتعلق هذا الحساب بأعباء تحمل أساساً المواصفات التالية:

1- أعباء متوقعة ولم يتم الفصل فيها عند تاريخ الإقفال؛ إذا هي أعباء محتملة وليست مؤكدة؛

2- هذه الأعباء نجد أصولها ضمن عمليات تمت خلال الدورة، بمعنى أن الأسباب الدالة على احتمال وقوع الخسائر مبينة على سند؛

3- عند الإثبات المحاسبي تكون العملية فردية بطريقة تسمح لنا بتعيين المخاطر المعني بالمؤونة على تقييمه بتقريب كاف وبدقة كبيرة من حيث طبيعته والغرض منه؛

4- المؤونة في نهاية كل سنة تكون محل مراجعة بالزيادة أو النقصان أو الإلغاء، ذلك أن رصيدها لا يضم سوى القيمة المقدرة للمخاطر والأعباء المحتملة عند القيام بعملية التسجيل في الدورات اللاحقة.

وينقسم الحساب 15 إلى الحسابات التالية:

ح/ 151: مؤونات المخاطر

ح/ 153: مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة

ح/ 155: مؤونات الضرائب

ح/ 156: مؤونات تحديد التثبيات

ح/ 158: مؤونات أخرى للأعباء - خصوم غير جارية

I - ح / 151: مؤونات المخاطر:

نسجل ضمن مؤونات المخاطر، الخسائر ذات طابع الأعباء القابلة للخصم جبائيا وكذا الأعباء غير القابلة للخصم جبائيا، حيث تتشكل من العناصر التالية:

- مؤونات الخسائر القابلة للخصم جبائيا

- مؤونات النزاعات

- مؤونات خسائر الأسواق لأجل

- مؤونات العقوبات على الأسواق

- مؤونات أخرى للمخاطر

- مؤونات الخسائر غير القابلة للخصم جبائيا

I - 1 مؤونات الخسائر القابلة للخصم جبائيا: تغطي العقوبات المالية

للنزاعات مع الغير، حيث يتم تسجيل المؤونة عند ابتداء المخاطر حتى قبل صدور أي حكم، ويتم تعديلها إذا كان ذلك ضروريا ولم يكن الحكم نهائيا. وهذه المؤونات هي في العادة ذات طابع استثنائي حتى ولو أنها تتعلق بالاستغلال في بعض المؤسسات أو القطاعات (النقل، التأمين، ...).

وتعالج محاسبيا كما يلي:

• عند التكوين (الإنشاء) يتم تسجيل القيد التالي:

XXXX	XXXX	تسجيل مؤونات لخسائر قابلة للخصم	151	683
		ن/12/31		

• عند الإقفال في الدورات المقبلة:

- إما يكون رفع في المؤونة، فيتم تسجيل نفس قيد التكوين (الإنشاء)؛
- وإما خفض في المؤونة، حيث يتم تسجيل القيد التالي:

1+ن/12/31				
xxxx	xxxx		783	151
		التخفيض في موزنات الخسائر المقبلة للخصم		

• عند وقوع العبء:

- يتم إثباته في الجانب المدين من حساب العبء المعني بحسب طبيعته، بدائية أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد الآتي:

تاريخ العملية				
xxxx	xxxx		5xx	6xx
		اثبات العبء		

- وفي نهاية الدورة يتم ترصيد حساب المؤونة المعني، وذلك كما يلي:

1+ن/12/31				
xxxx	xxxx		6xx	151
		اقفال حساب المؤونة		

- وإذا تبقى جزء من المؤونة يتم استرجاعه كما يلي:

1+ن/12/31				
xxxx	xxxx		783	151
		استرجاع الجزء المتبقي من موزنات الخسائر المقبلة للخصم		

أو نسجل القيد المركب التالي:

1+ن/12/31				
xxxx	xxxx		6xx	151
xxxx			783	
xxxx		أقلل حساب المؤونة واسترجاع الجزء المتبقي من مؤونات الخسائر القابلة للخصم		

مثال: في السنة (ن) وقع نزاع بين مؤسسة وأحد زبائنهما، على إثره قام هذا الأخير برفع دعوى قضائية ضدها، وفي نهاية السنة قدر محامي المؤسسة التعويض الذي سيدفع للزبون بـ 10 000 دج.

ن/12/31				
10 000	10 000		151	683
10 000		تشكيل مؤونة نزاعات		

وفي نهاية السنة (ن+1) النزاع لا يزال قائما، وهناك فرضيتين:

- الفرضية الأولى: المحامي راجع قيمة التعويض واتضح بأنه سيكون 8 000 دج فقط.

- الفرضية الثانية: المحامي يتصور بأن التعويض سيكون 15 000 دج.

التسجيل المحاسبي حسب الفرضية الأولى:

1+ن/12/31				
2 000	2 000		783	151
2 000		التخفيض من المؤونة المشككة ضد الزبون		

التسجيل المحاسبي حسب الفرضية الثانية:

5 000	5 000	1+ن/12/31		151	683
		تشكيل مؤونة نزاعك			

وفي 05/18/2+ن قضت المحكمة بتعويض للزبون قيمته 12 000 دج.
إذا المعالجة المحاسبية للمؤونة بحسب الفرضية الأولى تكون كما يلي:

12 000	12 000	2+ن/05/18	512	658
		التعويض للزبون بشيك رقم...		
8 000	8 000	2+ن/12/31	658	151
		أفقال حساب المؤونة		

والمعالجة المحاسبية للمؤونة بحسب الفرضية الثانية تكون كما يلي:

I- 2 مؤونات الخسائر غير القابلة للخصم جبائيا: يمكن أن تكون المؤسسة محل عقوبة جبائية فيما يتعلق بالوعاء مثلا (تصريح غير كاف لقاعدة الحساب)، أو تحصيل (تأخير في الدفع)، أو عقوبات ذات طابع اجتماعي أو غرامات ناتجة عن تقصير في قوانين العمل.

فعند الجرد ويكون هناك احتمال تحمل عقوبة يتم تشكيل مؤونة لخسائر غير قابلة للخصم جبائيا، وفي الحقيقة هذا النوع من المؤونات هو في العادة ذو طابع استثنائي.

وتعالج محاسبيا بنفس الكيفية التي تعالج بها مؤونات الخسائر القابلة للخصم جبائيا.

II- ح/ 153: مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة:

نسجل ضمن هذا الحساب التزامات الكيان المتعلقة بالمعاشات وتكملة التقاعد والتعويضات والمنح للخروج في تقاعد ومختلف الامتيازات المماثلة لأعضاء مستخدميها وشركائها ووكلائها.

والتسجيل المحاسبي لأنظمة المعاشات والتقاعد هذه وما يشابهها يلزم المؤسسة:

1- استعمال تقنيات قطاعية للتقدير بصورة دقيقة مبالغ الامتيازات المتراكمة للأعضاء المستخدمين في مقابل خدمات مؤداة خلال الدورة والدورات السابقة؛ ومن ثم فإن المؤسسة يتوجب عليها تقدير:

- الأجور في نهاية الخدمة؛
- الحقوق المكتسبة في نهاية تاريخ الإقفال؛
- المتغيرات الديموغرافية (وفاة ودوران المستخدم) والمالية (كالأعباء الطبية مثلا).

2- تحديد القيمة المحينة لهذه المكافآت المستحقة للمستخدم وما يشابهها.

وقبل الخوض في تفصيل هذين النقطتين، نود الإشارة إلى أن تقييم هذه المنافع يتم على مستوى مديرية الموارد البشرية والتي تقوم بتحديد القيمة الحالية للالتزام، وما يصاحبهما من تعديلات والمتمثلة في الفوارق التنبؤية؛

أولا : القيمة الحالية للالتزام:

هي القيمة الحالية بدون خصم أية أصول للخطة، للدفعات المستقبلية المتوقعة المطلوبة لتسوية الالتزام الناجم من خدمة المستخدم في الفترات الحالية والسابقة، حيث يتم تقييم الالتزام أو النفقة على أساس الافتراضات الاكتوارية والتي يجب أن تكون موضوعية ومتوافقة مع بعضها البعض وتتمثل هذه الافتراضات في الآتي:

➤ الافتراضات الديموغرافية: والمتعلقة بالخصائص المستقبلية للمستخدمين السابقين والحاليين والذين هم وحدهم المؤهلين للحصول على هذه الاستحقاقات:

- الوفيات أثناء العمل؛
 - دوران المستخدمين والعجز والتقاعد المبكر؛
 - نسبة الأعضاء المنتسبين للخطّة الذين لهم الحق في الحصول على هذه المنافع؛
 - معدلات المطالبات بموجب الخطّة الطبية.
- الافتراضات المالية : والمتعلقة بـ :
- نسبة التحيين؛
 - المستويات المستقبلية للرواتب ومنافع المستخدمين؛
 - المعدل المتوقع للعائد على أصول الخطّة.

تجدر الإشارة إلى أنه يجب وضع الافتراضات المالية استنادا إلى توقعات السوق في تاريخ إقفال الدورة التي يتم فيها وضع هذه الالتزامات، كما أنه يتم تحديد نسبة التحيين للالتزامات بموجب استحقاقات ما بعد التوظيف بالرجوع إلى معدلات السوق في تاريخ إقفال الدورة، على أساس سندات الشركة من الفئة الأولى، أما في البلدان التي يكون فيها نوع السوق نشط في تاريخ إقفال الدورة فيؤخذ بمعدل السندات التي تطرحها الدولة.

ثانيا: طريقة التقييم الاكتواري لقياس التزام المزايا المحددة:

تقوم المؤسسة باستخدام أسلوب الوحدة الإضافية المقدرة لتحديد القيمة الحالية لالتزامات المنافع المحددة الخاصة بها، وأسلوب تكلفة الخدمة الحالية (هي الزيادة في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة الناجمة عن خدمة المستخدم في الفترة الحالية) أو تكلفة الخدمة السابقة (هي الزيادة في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة لخدمة المستخدمين في الفترات السابقة الناجمة في الفترة الحالية من إدخال

أو إجراء تعديلات في مافع ما بعد نهاية الخدمة أو مزايا المستخدمين الأخرى طويلة الأجل، وقد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما إيجابية (حيث يتم إدخال المزايا أو تحسينها) أو سلبية (حيث يتم تخفيض المنافع القائمة) وتتناول هذه الطريقة كل فترة خدمة مما يخلق زيادة وحدة إضافية في استحقاق المنفعة وتقاس كل وحدة بشكل منفصل لتكوين الالتزام النهائي.

من أجل حساب القيمة الحالية للالتزام المؤسسة تجاه المستخدمين، عليها أن تحدد ما يلي:

- أجور نهاية الخدمة (الأجر النهائي)؛
- المنافع المستحقة؛
- الافتراضات المالية؛
- الافتراضات الديموغرافية؛
- عوائد أصول الخطة.

وتقيم وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{القيمة الحالية للالتزام} = \text{مبلغ المنافع المتراكمة من طرف العمال} \times \text{احتمال دفع المنافع للعمال} \times \text{استحداث الالتزام}$$

حيث أن:

$$\text{المنافع المتراكمة من طرف العمال} = \text{نسبة مكافأة آخر الخدمة} \times \text{الأقدمية} \times \text{الأجر الأخير} \times (\text{الأقدمية الحالية} / \text{الأقدمية الكلية})$$

$$\text{احتمال دفع المنافع للعمال} = \text{احتمال البقاء على قيد الحياة} \times \text{احتمال التواجد في المؤسسة أثناء سن التقاعد}$$

$$\text{استحداث الالتزام} = (1 + \text{نسبة الاستحداث}) \times \text{الأقدمية المستقبلية}$$

ويتم الإثبات المحاسبي لهذه المؤونة كما يلي:

• عند التكوين (الإنشاء) يتم تسجيل القيد التالي:

12/31 ن			
683	153	تشكيل مؤونات المعاشات والالتزامات المعاشة	XXXX
			XXXX

• عند الإقفال في كل دورة يخضع ح/153 إلى التعديل كل ما تطلب الأمر ذلك:

- فعند الرفع في المؤونة، يتم تسجيل نفس قيد التكوين (الإنشاء)؛
- وعند التخفيض في المؤونة أو إلغائها، أي أن المبلغ مبالغ فيه أو أصبحت بدون هدف، يتم تسجيل القيد التالي:

12/31 ن+1			
153	783	التخفيض في مؤونات المعاشات والالتزامات المعاشة	XXXX
			XXXX

• عند وقوع العبء:

يتم إثباته في الجانب المدين من حساب العبء المعني بحسب طبيعته، بدائية أحد حسابات المدينون الآخرون أو أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد الآتي:

تاريخ العملية			
6xx	4xx أو 512	اثبات العبء	XXXX
			XXXX

وفي نهاية الدورة يتم ترصيد حساب المؤونة المعني، وذلك كما يلي:

		1+ن/12/31		6xx	153
xxxx	xxxx	اقفال حساب المؤونة			

وإذا تبقى جزء من المؤونة يتم استرجاعه كما يلي:

		1+ن/12/31		783	153
xxxx	xxxx	استرجاع الجزء المتبقي من مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة			

أو نسجل القيد المركب التالي:

		1+ن/12/31		6xx 783	153
xxxx xxxx	xxxx	اقفل حساب المؤونة واسترجاع الجزء المتبقى منها			

مثال:

في السنة ن كانت لدينا المعلومات التالية والخاصة بالمستخدم (A):

- سن التقاعد 65 سنة؛
- نسبة المنحة 2 %؛
- نسبة تزايد الأجور ثابتة تمثل % سنويا؛
- الأجر الحالي هو 50 000 دج؛
- نسبة التحيين بدون مخاطرة 4 %؛
- نسبة دوران العمال 6% (احتمال التواجد 94%)؛
- نسبة الوفيات 2 % (احتمال البقاء على قيد الحياة 98 %).

- عمر المستخدم عند دخوله للمؤسسة هو 30 سنة علما أن عمره الحالي هو 50 سنة.

المطلوب: حساب مكافأة التقاعد في 31/12/ن بالنسبة للمستخدم (A)

الحل:

من خلال الفرضيات السابقة نجد أن:

$$\text{الأقدمية} = 50 - 30 = 20 \text{ سنة}$$

$$\text{الأقدمية المستقبلية} = 65 - 50 = 15 \text{ سنة}$$

$$\text{الأجر الأخير} = 50\,000 (1,05)^{15} = 100\,000 \text{ دج}$$

$$\text{احتمال دفع المؤسسة للالتزام} = 94\% \times 98\%^{15} = 30\%$$

$$\text{استحداث الالتزام} = (1,04)^{-15} = 0,56$$

وعليه فمكافأة التقاعد في 31/12/ن هي:

$$\text{مكافأة التقاعد} = 2\% \times 35 \times 100\,000 \times (20/35) \times 30\% \times 0,56$$

$$= 6\,720 \text{ دج}$$

31/12/ن			
6 720	6 720	153	683
		تشكيل موارث المعاشات والالتزامات المعاشية	

وفي 31/12/ن+1 نقوم بنفس العملية:

$$\text{الأقدمية} = 51 - 30 = 21 \text{ سنة}$$

$$\text{الأقدمية المستقبلية} = 65 - 51 = 14 \text{ سنة}$$

$$\text{الأجر الأخير} = 52\,500 (1,05)^{14} = 100\,000 \text{ دج}$$

$$\text{احتمال دفع المؤسسة للالتزام} = 94\%^{14} \times 98\%^{14} = 32\%$$

$$\text{استحداث الالتزام} = (1,04)^{-14} = 0,58$$

وعليه فمكافأة التقاعد في 12/31/ن+1 هي:

$$\text{مكافأة التقاعد} = 2\% \times 35 \times 100\,000 \times (21/35) \times 32\% \times 0,58$$

$$= 7\,800 \text{ دج}$$

إن الفرق بين مكافأة التقاعد في 12/31/ن و 12/31/ن+1 يمثل تكلفة التقاعد والتي ترفع بدورها قيمة الالتزام وتوضع في جانب الخصوم أي:

$$\text{تكلفة التقاعد} = 6\,720 - 7\,800 = 1\,080 \text{ دج}$$

هذه التكلفة تتكون من تكلفة مالية وتكلفة الخدمة الحالية التي توضع في جانب الخصوم، وذلك كما يلي :

تكلفة مالية : هي الزيادة خلال الفترة الناتجة عن معدل الفائدة بدون مخاطرة والتي يمكن الحصول عليها من خلال ضرب نسبة الاستحداث المحددة في بداية الفترة بالقيمة الحالية للالتزام أي:

$$\text{التكلفة المالية} = 6\,720 \times 4\% = 269 \text{ دج}$$

تكلفة الخدمة الحالية : وهي الزيادة في القيمة الحالية للالتزام نتيجة لخدمة المستخدمين في الفترة الجارية أي:

$$\text{تكلفة الخدمة الحالية} = 1\,080 - 269 = 811 \text{ دج}$$

ومنه يتم الرفع في المؤونة بـ 811 دج.

1+ن/12/31				
1 080	811		تشكيل مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة	683
	269			65
		153		

III- ح/ 155: مؤونات الضرائب

نسجل ضمن هذا الحساب مؤونات الضرائب عندما تتعلق بعبء ضريبي محتمل مرتبط بالدورة لكن مؤجل زمنيا وذلك عندما يكون أخذه النهائي في الحسابان متعلق بنتائج مستقبلية.

إذا يمكننا أن نشكل مؤونة لعقوبات متأصلة ناتجة مثلا عن عدم الاستعمال لفوائض القيمة المتعهد بإعادة استثمارها أو الربح الخاضع لمعدل مخفض في الحالة أين يكون للمؤسسة شكوك في عدم تنفيذها لالتزاماتها تجاه مصلحة الضرائب.

كما نشير بأنه لا يمكننا تشكيل مؤونة عندما يتعلق الأمر بدفع ضرائب ناتجة عن فارق زمني جراء الحدث المنشئ، كتسديد الرسم على النشاط المهني بالنسبة للخدمات وقطاع البناء؛ وكذلك الحال بالنسبة للرسم العقاري ورسم التطهير لا يتم إنقاصهما من وعاء الضريبة على أرباح الشركات حتى يتم استلام السند (Rôle) ودفع قيمتهما.

أما بالنسبة للتسجيل المحاسبي لهذه المؤونة يتم كما يلي:

• عند التكوين (الإنشاء) يتم تسجيل القيد التالي:

ن/12/31				
XXXX	XXXX		تشكيل مؤونات الضرائب	683
				155

- عند الإقفال في كل دورة يخضع ح/155 إلى التعديل كل ما تطلب الأمر ذلك:

- فعند الرفع في المؤونة، يتم تسجيل نفس قيد التكوين (الإنشاء)؛
- وعند التخفيض في المؤونة أو إلغائها، أي أن المبلغ مبالغ فيه أو أصبحت بدون هدف، يتم تسجيل القيد التالي:

12/31/ن+1		155
xxxx	xxxx	783
xxxx	التخفيض في موونات الضرائب	

- عند وقوع العبء:

- يتم إثباته في الجانب المدين من حساب العبء المعني (ح/64x أو ح/69x)، بدائية (ح/44x) أو أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد الآتي:

تاريخ العملية		64x أو 69x
xxxx	xxxx	44x
xxxx	ضرائب ورسوم وأقساط مماثلة على المعاشات ضرائب على النتائج الدولة والجماعات المحلية والهيئات الدولية والحصص المماثلة أثبت العبء	512

- وفي نهاية الدورة يتم ترصيد حساب المؤونة المعني، وذلك كما يلي:

12/31/ن+1		155
xxxx	xxxx	64x أو 69x
xxxx	إقفال حساب المؤونة	

وإذا تبقى جزء من المؤونة يتم استرجاعه كما يلي:

		12/31/ن+1	
xxxx	xxxx	783	155
		استرجاع الجزء المتبقى من مؤونات الضرائب	

أو نسجل القيد المركب التالي:

		12/31/ن+1	
xxxx	xxxx	64x أو 69x 783	155
		أقل حسب المؤونة واسترجاع الجزء المتبقى منها	

IV- ح/ 156: مؤونات تجديد التثبيتات

وينقسم إلى الحسابين الفرعيين التاليين:

ح/1560: مؤونات تجديد التثبيتات في شكل امتياز

ح/1562: مؤونات إعادة إنشاء المقالع المنجمية

IV- 1 ح/1560: مؤونات تجديد التثبيتات في شكل امتياز

نسجل ضمن هذا الحساب المؤونات لتجديد التثبيتات المنشأة من طرف وكلاء الخدمة العمومية من أجل إرجاعها إلى طبيعتها عند إعادة تحويلها مع نهاية العقد.

عند الإنشاء يتم جعل الحساب 682: مخصصات مؤونات تجديد التثبيتات في شكل امتياز مدينا بدائية ح/1560، وذلك وفق القيد التالي:

		12/31/ن	
xxxx	xxxx	1560	682
		تشكيل مؤونات تجديد التثبيتات في شكل امتياز	

- عند الإقفال في كل دورة يخضع ح/1560 إلى التعديل كل ما تطلب الأمر ذلك:

- فعند الرفع في المؤونة، يتم تسجيل نفس قيد التكوين (الإنشاء)؛
- وعند التخفيض في المؤونة أو إلغائها، أي أن المبلغ مبالغ فيه أو أصبحت بدون هدف، يتم تسجيل القيد التالي:

12/31 ن+1			
xxxx	xxxx	782	1560
xxxx		التخفيض في مؤونات التثبيتات في شكل امتياز	

- عند وقوع العبء:

- يتم إثباته في الجانب المدين من حساب العبء المعني (ح/61x)، بدائية (ح/401) أو أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد الآتي:

تاريخ العملية			
xxxx	xxxx	401 أو 512	61x
xxxx		اثبات العبء	

- وفي نهاية الدورة يتم ترصيد حساب المؤونة المعني، وذلك كما يلي:

12/31 ن+1			
xxxx	xxxx	61x	1560
xxxx		اقفال حساب المؤونة	

- وفي حالة وجود فائض في مبلغ المؤونة يتم إدراجه ضمن ح/782، وذلك كما يلي:

12/31 ن+1			
xxxx	xxxx	782	1560
xxxx		استرجاع فائض مؤونات التثبيتات في شكل امتياز	

أو نسجل القيد المركب التالي:

		12/31/ن+1			
XXXX	XXXX			61x	1560
XXXX				782	
		الموونة		اقفل حساب واسترجاع الفاوض	

IV- 2 ح/ 1562: مؤونات إعادة إنشاء المقالع المنجمية

نسجل ضمن هذا الحساب المؤونات لإعادة إنشاء المقالع المنجمية ووضع الأراضي حيز الاستغلال طبقا للمواد: 169 و 176 للقانون 10/01 بتاريخ 2001/07/03 المتعلق بقانون المناجم والذي يسمح للمؤسسات التي تنشط في القطاع بأن تكون مؤونات بمعدل 01% من رقم الأعمال السنوي لتمويل أنشطة البحث وذلك في 3 سنوات.

فالمؤسسات المجبرة على تطبيق هذا الالتزام يمكنها فتح حسابات على مستوى حسابات مخصصات المؤونات والاسترجاعات.
سير الحساب 1562 نفسه بالنسبة للحساب 1560.

V- ح/ 158: مؤونات الأعباء الأخرى- خصوم غير جارية:

نسجل ضمنه جميع أنواع المؤونات الأخرى غير المشار إليها في المؤونات السابقة، ويضم هذا الحساب العناصر التالية:

- مؤونات نظامية متعلقة بالتشبيات (تكاليف التفكيك)
- مؤونات ميداليات المكافآت للعمال
- مؤونات المخاطر البيئية
- مؤونات الضمانات الممنوحة للزبائن
- مؤونات على خسائر العقود طويلة الأجل

V-1 مؤونات ميداليات المكافآت للعمال:

نسجل ضمن هذا الحساب المؤونات على ميداليات المكافآت للعمال الذين سيحاولون عن التقاعد.

• عند الإنشاء، يتم تسجيل القيد التالي:

		12/31 ن	
683	158	تشكيل مؤونات ميداليات المكافآت للعمل	XXXX
		XXXX	XXXX

• عند وقوع العبء:

يتم إثباته في الجانب المدين من حساب العبء المعني (ح/6xx)، بدائية (ح/401) أو أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد الآتي:

		تاريخ العملية	
6xx	401 أو 512	اثبات العبء	XXXX
		XXXX	XXXX

وفي نهاية الدورة يتم ترصيد حساب المؤونة المعني، وذلك كما يلي:

		12/31 ن+1	
158	6xx	اقفال حساب المؤونة	XXXX
		XXXX	XXXX

وفي حالة وجود فائض في مبلغ المؤونة يتم إدراجه ضمن ح/783: استرجاعات الاستغلال للمؤونات، وذلك كما يلي:

		12/31 ن+1	
158	783	استرجاع قبض مؤونات ميداليات المكافآت للعمل	XXXX
		XXXX	XXXX

أو نسجل القيد المركب التالي:

		12/31/ن+1			
XXXX	XXXX			6xx	158
XXXX				783	
		المؤونة حساب اقفال واسترجاع الفائض			

نشير بأن مؤونات ميداليات المكافآت للعمال لا يكون فيها مراجعة نهاية السنة بالزيادة أو النقصان لأنه لا يتم الأخذ في الحسبان سوى العمال المعنيون بالمؤونة أي العمال المقدمون عن التقاعد في السنة المقبلة (ن+1).

V-2 مؤونات المخاطر البيئية:

نسجل ضمن هذا الحساب الأعباء المفروضة أو غير المفروضة من طرف التنظيم التي أجريت في إطار المحافظة والتقليل وإصلاح الأضرار المتسببة فيها المؤسسة جراء أنشطتها على البيئة.

وتعالج محاسبيا كما يلي:

- عند التكوين (الإنشاء) يتم تسجيل القيد التالي:

		12/31/ن			
XXXX	XXXX			158	683
		تشكيل مؤونات المخاطر البيئية			

- عند الإقفال في كل دورة يخضع ح/158 إلى التعديل كل ما تطلب الأمر ذلك:

- فعند الرفع في المؤونة، يتم تسجيل نفس قيد التكوين (الإنشاء)؛
- وعند التخفيض في المؤونة أو إلغائها، أي أن المبلغ مبالغ فيه أو أصبحت بدون هدف، يتم تسجيل القيد التالي:

		1+ن/12/31		
XXXX	XXXX		783	158
		التخفيض في مؤونات المخاطر البيئية		

• عند وقوع العبء:

يتم إثباته في الجانب المدين من حساب العبء المعني بحسب طبيعته، بدائية حساب المورد المعني أو أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد الآتي:

		تاريخ العملية		
XXXX	XXXX		401 أو 512	6xx
		اثبات العبء		

وفي نهاية الدورة يتم ترصيد حساب المؤونة المعني، وذلك كما يلي:

		1+ن/12/31		
XXXX	XXXX		6xx	158
		اقفال حساب المؤونة		

وإذا تبقى جزء من المؤونة يتم استرجاعه كما يلي:

		1+ن/12/31		
XXXX	XXXX		783	158
		استرجاع الجزء المتبقى من مؤونات المخاطر البيئية		

أو نسجل القيد المركب التالي:

		1+ن/12/31		
XXXX XXXX	XXXX		6xx 783	158
		اقفال حساب المؤونة واسترجاع الجزء المتبقى منها		

ثانيا: الحساب 49 خسائر قيم الحقوق:

يتم إنشاء خسائر عن قيم الحقوق عندما تظهر خسارة محتملة (قيمة أقل من قيمة الدخول)، والخسارة هذه تجاه الغير تأخذ في الحسبان خسائر القيم عن خسائر الزبائن وعن حسابات المجمع والشركاء وعن الحسابات المدينة، وخسائر القيم عن حسابات الغير الأخرى. كما نشير بأن خسائر القيم تتم بالنسبة لهؤلاء المذكورين (الزبائن والمدينين الآخرين) كلا على حدى.

ونذكر بأن:

- الحقوق المشكوك فيها: هي الحقوق المؤكدة إلا أن تحصيلها غير مؤكد بسبب الوضعية المالية الصعبة للمدين؛
- أما الحقوق محل نزاع: تتعلق بمبالغ متنازع عنها مع زبون، فهي إذن حقوق غير مؤكدة لكن تسجيلها المحاسبي تم بالإجمالي، والنزاعات تحدث عادة بعد التسجيل المحاسبي للفاتورة.

وينقسم الحساب 49 إلى الحسابات الفرعية التالية:

ح/491: خسائر القيمة عن حسابات الزبائن

ح/495: خسائر القيمة عن حسابات المجمع والشركاء

ح/496: خسائر القيمة عن حسابات المدينين الآخرين

ح/498: خسائر القيمة عن حسابات الغير الأخرى

I- ح/491: خسائر القيمة عن حسابات الزبائن

تواجه المؤسسة أثناء نشاطها ضرورات توسيع حجم النشاط والزيادة في المبيعات، وهو ما يعني في أغلب الأحيان الاعتماد على السياسة التجارية المتمثلة في البيع على الحساب مما ينجم عنها مخاطر عدم التحصيل؛ إذن نسجل ضمن هذا الحساب خسائر القيمة المتعلقة بالحقوق تجاه الزبائن، وتسجل هذه الخسارة

عندما يتضح بأن جزء من هذا الحق سوف لن يتم تحصيله؛ على سبيل المثال إذا كان من المتوقع عدم تحصيل 60% من الحقوق، يتوجب علينا تكوين مؤونة بـ 60%؛ وإذا كان من المتوقع تحصيل 30% يجب علينا تكوين مؤونة بـ 70%؛ وفي حالة أننا لا نسترد ولا جزء من المؤونة، ستكون قيمة المؤونة (00) لأنه لا يوجد عامل الشك في هذه الحالة، بل تأكيد عن خسارة، كما أشرنا لمواجهة هذه المخاطر تشكل مؤونات لتغطية الحقوق المشكوك في تحصيلها وهذا بالاعتماد على العناصر التالية:

1- الخبرة السابقة للمؤسسة؛

2- الظروف الاقتصادية السائدة (كساد أو إنتعاش)؛

3- الحكم الشخصي على الزبون.

وهناك عدة طرق لتقدير المؤونة

طرق تقدير المؤونة:

I- 1 مدخل الدخل في تحديد قيمة المؤونة: وتستعمل فيه معطيات قائمة

حساب النتائج؛ مثلاً:

السنوات	ن	1+ن	2+ن	3+ن	4+ن	5+ن
معدل عدم التحصيل	2 %	3 %	1,5 %	3,5 %	4 %	؟

إذن نحن نريد أن نشكل مؤونة للسنة 5+ن

- هناك من يأخذ متوسط المعدلات؛

- وهناك من يأخذ معدل السنة الأخيرة.

إذا كانت مبيعات الدورة ن+5 الآجلة هي "س" تشكل المؤونة بقيمة النسبة المعتمدة (عن طريق: متوسط المعدلات، أو معدل السنة الأخيرة، أو...) (مضروبة في "س" نجد قيمة المؤونة المراد تشكيلها للدورة ن+5.

I-2 مدخل الميزانية لتحديد قيمة المؤونة: يستخدم كأساس لتحديد قيمة المؤونة عمر أرصدة الحقوق، فكلما طال عمر الحق قلت حظوظ تحصيله وعليه تصنف الحقوق حسب العمر ولكل زبون، وبناءا على تجارب المؤسسة (العمر الأقصى)؛ فمثلا يتم إلغاء الحقوق التي يتعدى عمرها هذا الأخير (العمر الأقصى مثلا 3 سنوات).

مثال 1: مؤسسة بتاريخ 31/12/ن+5 إجمالي الحقوق كان 1 مليون موزع كالتالي:

الزبائن	الرصيد	لم يستحق بعد	1-30 يوم	30-60 يوم	60-90 يوم	أكثر من 90 يوم
أ	100 000	10 000	30 000	40 000	20 000	-
ب	200 000	100 000	-	-	-	100 000
ج	300 000	100 000	100 000	50 000	50 000	50 000
د	400 000	300 000	-	-	50 000	-
المجموع	1 000 000	510 000	130 000	90 000	120 000	150 000
احتمال عدم التسديد	-	1%	1,5%	2%	5%	10%
مبالغ مشكوك في تحصيلها	-	5 100	1 950	1 800	6 000	15 000

نسب احتمال عدم التسديد تستخرج من تجارب المؤسسة.

ولمعرفة المؤونة الواجب تشكييلها لكل زبون نشكل الجدول التالي:

الزبائن	أ	ب	ج	د	المجموع
مبالغ مشكوك في تحصيلها لم تستحق بعد	100	1 000	1 000	3 000	5 100
/, // من 1-30 يوم	450	-	1 500	-	1 950
// // // من 30-60 يوم	800	-	1 000	-	1 800
/ // // من 60-90 يوم	1 000	-	2 500	2 500	6 000
أكثر من 90 يوم	-	10 000	-	5 000	15 000
المجموع	2 350	11 000	6 000	10 500	29 850

$$\text{كيفية الحساب: أ (بالنسبة التي لم تستحق بعد)} = \frac{5\,100}{10\,000} \times 100 = 51\%$$

$$= 100 \text{ دج}$$

$$\text{ب (بالنسبة التي لم تستحق بعد)} = \frac{5\,100}{100\,000} \times 100 = 51\%$$

$$= 1\,000 \text{ دج}$$

$$\text{ج (بالنسبة التي لم تستحق بعد)} = 1\,000 \text{ دج}$$

$$\text{د (بالنسبة التي لم تستحق بعد)} = 3\,000 \text{ دج}$$

مثال 2: مع نهاية السنة الأولى من نشاطها، قامت مؤسسة (SORMAF) بإعداد جدول لحقوقها المشكوك فيها وتلك غير القابلة للتحصيل (أنظر الملحق)، مع العلم أن كل عمليات المؤسسة خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل عادي (أي 17%).

المطلوب: قم بملاً جدول، الذي من خلاله تعيد تصنيف حقوق المؤسسة (SORMAF) على زبائنها.

الملحق

الزبائن	حقوق (TTC)	ملاحظات
A	13 046	تخلي عن الدفع
B	17 790	تخلي عن الدفع
C	41 510	تخلي عن الدفع
D	10 674	غير قابل للتحويل

الحل:

الزبائن	حقوق (TTC)	حقوق غير قابلة للتحويل		حقوق مشكوك فيها (TTC)
		TVA	HT	
A	13 046	-	-	13 046
B	17 790	-	-	17 790
C	41 510	-	-	41 510
D	10 674	1 814,58	9 123,07	-
المجموع	83 020	1 814,58	9 123,07	72 346

مثال 3: من خلال عدة معلومات تحصلت عليها مؤسسة (SORMAF) مكنتها من تقدير الخسائر الناجمة عن عدم التحويل المحتمل لحقوقها المشكوك فيها، وهي كما يلي:

الزبائن	نسبة الخسارة المحتملة
A	70 %
C	40 %

المطلوب: حدد قيمة المؤونة (الخسارة المحتملة) لكلا الزبائنين.

الحل: نحدد قيمة المؤونة للزبونين (A و C) وفق الجدول التالي:

الزبائن	حقوق (TTC)	حقوق (HT)	نسبة الخسارة المحتملة	قيمة الخسارة المحتملة
A	13 046	11 150,42	% 70	7 805,29
C	41 510	35 478,63	% 40	14 191,45

المعالجة المحاسبية:

عندما يكون هناك حق مشكوك في تحصيله أو أن هذا الحق محل نزاع، حيث أن تحصيله غير مؤكد يتم إدراجه ضمن ح/416: الزبائن المشكوك فيهم، وذلك وفق القيد التالي:

تاريخ العملية			
416	411	تحويل الزبون ... الى زبون مشكوك فيه	xxxx
		xxxx	xxxx

عند الإثبات المحاسبي لزبائن مشكوك فيهم يمكن للمؤسسة بذلك أن تشكل مؤونة لجزء من الحقوق على أن تحسب من الحقوق خارج الرسم (HT)؛ وذلك بجعل ح/685: مخصصات الخسائر في قيمة الحقوق مدينا بدائية ح/491: خسائر القيمة عن حسابات الزبائن، أي بتسجيل القيد التالي:

12/31 ن			
685	491	اثبات مؤونة تكفي قيمة الزبائن	xxxx
		xxxx	xxxx

• عند الإقفال في الدورة (ن+1):

- إذا كان هناك رفع في الخسائر المحتملة، يتم تسجيل نفس قيد التكوين (الإنشاء)؛

- وإذا كان هناك خفض في الخسائر المحتملة، يتم تسجيل القيد التالي:

		12/31/ن+1		
xxxx	xxxx		785	491
		التخفيض في مؤونة تدني قيمة الزبائن		

• عند خروج الأصل (أي عندما يتم ترصيد الحق):

- إذا تم تحصيل كامل الحق (أي الزبون دفع كامل الحق)

أ- تسجيل تحصيل الحق، وذلك كما يلي:

		تاريخ العملية		
xxxx	xxxx		416	5xx
		استلام اشعار دائن رقم...		

ب- استرجاع خسائر القيمة، وذلك كما يلي:

		12/31/ن+1		
xxxx	xxxx		785	491
		استرجاع خسائر القيمة للزبون...		

- إذا لم يتم تحصيل ولا جزء من الحق (أي الزبون لم يدفع)

أ- وكان كامل الحق مخصص له مؤونة - أي مساوية له - فإنه يتم تسجيل القيد التالي:

		12/31/تاريخ العملية		
xxxx	xxxx		416	491
		اقفال حساب الزبون...		
		حق (HT) : د م على حق		
		4457		

ب- أما إذا كان الحق مخصص له مؤونة جزئيا، فإن الفرق بين مبلغ الحق (HT) ومبلغ المؤونة يعتبر حق معدوم ويُدْرَج محاسبيا ضمن الحساب 654: خسائر لحقوق غير قابلة للتحويل، وذلك وفق القيد التالي:

تاريخ العملية				
	XXXX			654
	XXXX	الحق (HT)		491
	XXXX	رقم على الحق		4457
XXXX		أقفال حساب الزبون...	416	

- إذا تم تحويل جزء من الحق (أي الزبون لم يدفع سوى جزء من الحق)
أ- بالنسبة للجزء المحصل، يتم تسجيل القيد التالي:

تاريخ العملية				
	XXXX			5xx
XXXX		استلام اشعار دائن رقم...	416	

ب- إذا كان مبلغ الخسارة الحقيقية أكبر من مبلغ الخسارة المقدرة، فإن مبلغ خسائر القيمة المتعلق بالحق غير المحصل يُدرَج ضمن ح/654، وليس ضمن ح/785، وذلك وفق القيد التالي:

تاريخ العملية				
	XXXX			654
	XXXX	الحق (HT)		491
	XXXX	رقم على الحق		4457
XXXX		أقفال حساب الزبون...	416	

في هذه الحالة الخسارة الحقيقية لم يتم تسجيلها كخسارة قيمة بالنسبة للمجموع.

ج- إذا كان مبلغ الخسارة الحقيقية أقل من مبلغ الخسارة المقدرة، فإن مبلغ خسائر القيمة المحصل والمتعلق بالفرق بين مبلغ الخسارة الحقيقية ومبلغ الخسارة المقدرة يدرج ضمن ح/785، وذلك كما يلي:

تاريخ العملية			
XXXX	XXXX	الخسارة الفعلية (HT)	491
XXXX		أقفال حساب الزبون...	416
		//	
Xxxx	XXXX	فائز مبلغ الخسارة	491
		أقفال حساب الزبون...	785

مثال 4: مع نهاية السنة الثانية من نشاطها، قامت مؤسسة (SORMAF) بإعداد الجدول التالي لحقوقها المشكوك فيها وتلك غير القابلة للتحصيل (أنظر الملحق رقم 01)، مع العلم أن كل عمليات المؤسسة خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل عادي (أي 17 %).

المطلوب: قم بملأ الجدول الظاهر ضمن (الملحق رقم 02)؛ الذي من خلاله تعيد تصنيف حقوق المؤسسة (SORMAF) على زبائنها، ثم سجل عمليات التسوية محاسبيا.

الملحق رقم 01

الربائن	حقوق (TTC) قبل التسوية الجزئية	تسوية جزئية خلال (ن+1)	خسارة محتملة	ملاحظات
A	13 046	5 930		غير قابل للتحصيل
B	17 790	9 488	50 %	تخلي عن الدفع
C	41 510	-	60 %	تخلي عن الدفع
E	14 232	-	30 %	تخلي عن الدفع
F	16 604	-		غير قابل للتحصيل

الملحق رقم 02

الزبائن		حقوق (TTC)		حقوق غير قابلة للتحصيل		حقوق مشكوك فيها	
						TVA	HT
A							
B							
C							
E							
F							

الريائن	المؤونة		المؤونة السابقة	التعديل	
	المعدل	المبلغ		تخصيص	استرجاع
A	-	-	7 805,29	-	7 805,29
B	% 50	3 547,86	-	3 547,86	-
C	% 60	21 287,18	14 191,45	7 095,73	-
E	% 30	3 649,23	-	3 649,23	-
F	-	-	-	-	-

2- التسجيل المحاسبي:

أ- بالنسبة للزبون (A):

1+ن/12/31			
491	7 805,29	رق م على الخسارة الفعلية	416
4457	1 033,95		785
	7 116		
	1 723,24	اقفال حساب الزبون (A)	

أو كما يلي:

1+ن/12/31			
491	6 082,05	الخسارة الفعلية (HT)	416
4457	1 033,95	رق م على الخسارة الفعلية	785
	7 116	اقفال حساب الزبون (A)	
		//	
	1 723,24	فأصل مبلغ الخسارة	491
	1 723,24	استرجاع المؤونة المشككة تجاه الزبون (A)	785

ب- بالنسبة للزبون (B):

1+ن/12/31			
416	8 302	تحويل الزبون (B) الى زبون مشكوك فيه	411
	8 302		
		//	

3 547,86	3 547,86	اثبات موونة تكفي قيمة الزبون (B)	491	685
3 547,86				

ج- بالنسبة للزبون (C):

7 095,73	7 095,73	الرفع من موونة الزبون (C)	491	685

د- بالنسبة للزبون (E):

41 510	41 510	تحويل الزبون (E) إلى زبون مشكوك فيه	411	416
3 649,23	3 649,23	اثبات موونة تكفي قيمة الزبون (E)	491	685

هـ- بالنسبة للزبون (F):

16 604	14 191,45 2 412,55	رقم على الحق اقفال حساب الزبون (F)	411*	654 4457

(*) لماذا حـ / 411 ؟ لأنه زبون جديد لم يسبق أن تم الشك في تحصيل حقوقنا منه.

II- حـ/496: خسائر قيمة لحسابات المدينين الآخرين:

نسجل ضمن هذا الحساب خسائر القيمة لحسابات المدينين الآخرين المتعلقة بالتسيقات المقدمة للموردين والمستخدمين والهيئات الاجتماعية ومصلحة الضرائب أين يكون للمؤسسة ريب بأن جزء من هذا الحق سوف لن يتم تحصيله ويضم الحساب الحسابات الفرعية التالية:

ح/496409: خسائر قيمة الموردين المدينين: تسبيقات وأقساط مدفوعة (RRR) للتحصيل، حقوق أخرى

ح/496425: خسائر قيمة تسبيقات للمستخدمين

ح/496431: خسائر قيمة تسبيقات للهيئات الاجتماعية

ح/496444: خسائر قيمة الدولة، الضرائب على النتائج

ح/496447: خسائر قيمة تسبيقات للضرائب والرسوم

ح/496467: خسائر قيمة لتسبيقات أخرى على الحساب

وتعالج محاسبيا هذه الحسابات مثلها مثل المعالجة المحاسبية للحساب 491.

III- ح/498: خسائر قيمة عن حسابات الغير الأخرى:

نسجل ضمن هذا الحساب خسائر القيمة عن حسابات الغير الأخرى مثلا لدينا:

ح/498462: خسائر قيمة حقوق التثبيتات الأخرى

ح/498422: خسائر قيمة أموال الخدمات الاجتماعية

IV- معالجة بعض الحالات الخاصة بخسائر قيمة الحقوق:

الحالة الأولى: حالة العمليات مع الخارج

يمكننا حصر العمليات التي تتم مع الخارج فيما يلي:

1- تحصيل حقوق

2- تسديد ديون

3- حقوق مشكوك في تحصيلها جزئيا

4- قروض وإقراضات

IV- 1 تحصيل حقوق:

مثال: لديك المعلومات التالية حول حقوق مؤسسة تجاه زبون (A):

- الزبون "A" في 01/20 ن+1:

سعر صرف تاريخ إنجاز العملية: \$ 71,481 = 1 دج

سعر الصرف عند التحصيل: \$ 71,220 = 1 دج

المؤونة في	الحقوق تاريخ الإنجاز (نوفمبر ن)		الزبون
	دج	\$	
ن/12,31			
6 030	2 144 430	30 000	A

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في نهاية الدورة ن وفي الدورة ن+1.

الحل:

ن/12/31			
6 030	6 030	481	683
6 030		تشكيل مؤونة خسائر سعر الصرف	
		ن/01/20+1	
	2 136 600		512
	6 030		481
	1 800		666
2 144 430		411	
		وصول اشعار دائن رقم... بتاريخ اليوم مع استرجاع المؤونة المشككة في ن/12/31 وتحقق خسارة صرف	

IV- 2 تسديد ديون:

مثال: بتاريخ 25/01 ن تم تسديد ديون تجاه المورد (My):

- سعر صرف تاريخ إنجاز العملية: 1\$ = 69,980 دج

- سعر صرف تاريخ التسديد : 1\$ = 69,080 دج

نقدم الجدول أدناه الذي يلخص العملية:

المورد	الديون تاريخ إنجاز العملية (نوفمبر ن)		المؤونة في 12 31 ن
	\$	دج	
My	50 000	3 499 000	63 500

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في نهاية الدورة ن وفي الدورة ن+1.

الحل:

ن/12/31		ن/01/25	
683	481	401	481
تشكيل مؤونة خسائر سعر الصرف		وصول اشعار دائن رقم... بتاريخ اليوم مع استرجاع المؤونة المشكلة في ن/12/31 وتحقق ربح صرف	
63 500	3 499 000	63 500	3 454 000
108 500			
512	783		

IV- 3 حقوق مشكوك في تحصيلها جزئيا: إن الحقوق المجرة بالعملة

الصعبة والمشكوك في تحصيلها تتطلب معالجة نوعا ما خاصة، وذلك من حيث:

- الأخذ في الحسبان تغير سعر الصرف عند الإقفال (ن/12/31)؛

- والمؤونة المشكولة للتدني الجزئي للحق.

مثال 1: تبلغ حقوق المخزون المؤسسة على زبون أوروبي € 1 000 مسجلة بما يقابلها من دينار جزائري بسعر صرف 75,350 دج للأورو الواحد.

في 31/12/ن أخذت المؤسسة بعين الاعتبار وضعية الزبون وقدرت أن ما ستسترجعه هو 40% فقط من حقوقها، سعر صرف تاريخ الإقفال هو 75,800 دج للأورو الواحد.

الحل:

- تشكيل مؤونة بنسبة 60%:

$$\text{قيمة المؤونة} = 75.350 \times \% 60 \times 1\,000 \text{ €}$$

$$= 45\,210 \text{ دج}$$

		ن/12/31			
75 350	75 350	//	تحويل الزبون الى زبون مشكوك فيه	411	416
45 210	45 210		تشكيل مؤونة تنفي قيمة الزبون...	491	685

مثال 2: نفس المثال السابق إلا أن سعر صرف تاريخ الإقفال هو 75,100 دج.

الحل:

تشكيل مؤونة تدني قيمة الزبون بنسبة 60%:

$$\text{قيمة المؤونة} = 75,350 \times 60\% \times 1\,000 \text{ €}$$

$$= 45\,210 \text{ دج}$$

تشكيل مؤونة تدني سعر الصرف:

$$\text{قيمة المؤونة} = 1\,000 \text{ €} \times (75,100 - 75,350) \times 40\% = 100 \text{ دج}$$

		12/31 ن			
75 350	75 350			411	416
			تحويل الزبون إلى زبون مشكوك فيه		
		//			
45 210	45 210			491	685
			تشكيل مؤونة تدني قيمة الزبون...		
		//			
100	100			481	683
			تشكيل مؤونة خسائر سعر الصرف		

IV- 4 قروض وإقراضات:

مثال 1: إقتضت مؤسسة مبلغ: 5 000 \$ من الخارج، سعر صرف الدولار تاريخ العملية هو 70,942 دج.

عند لحظة التسديد وجد أن سعر صرف الدولار هو:

الحالة 1: 70,900 دج

الحالة 2: 71,000 دج

الحل:

حسب الحالة 1: فإن المؤسسة تحقق ربح صرف يساوي إلى:

$$(70,900 - 70,942) \times \$ 5\,000 = 210 \text{ دج}$$

		تاريخ العملية			
354 710	354 710		$5\,000\$ \times 70,942$	512	
			وصول اشعار دائن رقم... بتاريخ اليوم	168	
		تاريخ التسديد			
354 500	354 710			512	168
210			وصول اشعار مدين رقم... بتاريخ اليوم مع تحقيق ربح صرف	766	

ملاحظة: المقرض إذا كان أمريكي ليس لديه أي فائدة في هذا الصدد، أما إذا كان أوروبي فإن هناك ربح صرف أو خسارة صرف إنطلاقا من سعر صرف الدولار مقابل الأورو.

حسب الحالة 2: فإن المؤسسة تحقق خسارة صرف تساوي إلى:

$$(71,000 - 70,942) \times \$ 5\,000 = 290 \text{ دج}$$

		تاريخ التسديد			
	354 710				168
	290				666
355 000			وصول اشعار مدين رقم... بتاريخ اليوم مع تحقيق خسارة صرف	512	

مثال 2: مؤسسة قامت بتوظيف أموال بقيمة € 10 000، سعر صرف تاريخ التوظيف هو 71,800 دج. عند تحصيل أموالها سعر صرف الأورو كان:

الحالة 1: 70,750 دج

الحالة 2: 71,950 دج

الحل:

حسب الحالة 1: المؤسسة تحقق خسارة صرف بقيمة

$$(70,750 - 71,800) \times 10,000 \text{ €} = 10,500 \text{ دج}$$

تاريخ التوظيف			
718 000	718 000	276	512
718 000		512	
وصول اشعار مدين رقم... بتاريخ اليوم			
تاريخ التحصيل			
718 000	707 500 10 500	666	512
		276	
وصول اشعار دائن رقم... بتاريخ اليوم			

حسب الحالة 2: المؤسسة تحقق ربح صرف بقيمة:

$$(71,800 - 71,950) \times 10,000 \text{ €} = 1,500 \text{ دج}$$

تاريخ التحصيل			
718 000	719 500	512	
1 500		766	276
وصول اشعار دائن رقم... بتاريخ اليوم			

ثالثا: الحساب 59: خسائر قيمة الأصول المالية الجارية:

أصل مالي لا يقيم بقيمته العادلة عند إقفال الدورة، ذلك أنه يتدني إذا كانت قيمته القابلة للتحصيل أقل من قيمته المحاسبية الصافية؛ فالأصول المالية الجارية لا تقيم بقيمتها العادلة وإزاء هذا يجب أن تخضع إلى رقابة من أجل التعرف على تدني قيمتها من دونه، حتى يتم تسجيل التدني المحتمل للقيمة المعنية. وينقسم الحساب 59 إلى:

ح/591: خسائر قيمة للقيم في البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها

ح/594: خسائر قيمة عن وكالات التسيقات والاعتمادات

I- ح/591: خسائر قيمة للقيم في البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها

نسجل ضمن هذا الحساب خسائر القيمة المتعلقة بالحقوق تجاه البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها؛ والحساب 591 هو حساب تجميعي وليس حساب إدخال، حيث يتكون من الحسابات الفرعية التالية:

ح/591508: خسائر قيمة على القيم المنقولة الأخرى للتوظيف والحقوق المماثلة

ح/591511: خسائر قيمة عن القيم للتحصيل

ح/591512: خسائر قيمة الحسابات البنكية

عند الإقفال، وبفرض أنه تم التوقع بوجود خسارة قيمة، في هذه الحالة يتم جعل

ح/686: مخصصات الخسائر في القيمة للعناصر المالية الجارية لدينا بدائية

ح/591x، وذلك كما يلي:

12/31/ن		591x	686
XXXX	XXXX		
XXXX		اثبات خسارة قيمة العناصر المالية...	

وعند الرفع في المؤونة يتم تسجيل نفس قيد الإثبات، لكن بقيمة الرفع (الزيادة) فقط.

أما في حالة الخفض من المؤونة، فيتم استرجاع الخسائر وذلك يجعل ح/591x مدينا بدائية ح/786: استرجاعات الخسائر في القيمة للعناصر المالية الجارية، وذلك كما يلي:

12/31/ن+1		786	591x
XXXX	XXXX		
XXXX		استرجاع خسارة قيمة العناصر المالية...	

• عند خروج الأصل (أي عندما يرصد الحق):

- إما أنه يتم استرداد كامل الحق فيتم استرجاع خسارة القيمة، وذلك كما يلي (طبعا القيد المحاسبي المتعلق بتحصيل الحق تم تسجيله في تاريخ التحصيل، لا داعي لتكراره):

12/31/ن المعينة		786	591x
XXXX	XXXX		
XXXX		استرجاع خسارة قيمة العناصر المالية...	

- وإما أنه يتم استرداد جزء من الحق؛ وفي هذه الحالة إذا كان مبلغ خسارة القيمة الفعلي أكبر من مبلغ خسارة القيمة المقدر، فيتم تسجيل القيد التالي:

12/31/ن المضيئة			
XXXX	XXXX XXXX	الأصل المالي المعفي أقفل حساب الأصل المالي... مع تحمل جزء من الخسارة	5xx 591x 668

- وأما إذا كان مبلغ خسارة القيمة الفعلي أقل من مبلغ خسارة القيمة المقدرة، فإن خسارة القيمة المتعلقة بالخسارة الفعلية ندرجها ضمن حساب الأصل المالي الفعلي وافرقت الخسارة (الخسارة المقدرة - الخسارة الفعلية)، ندرجها ضمن ح/786 وذلك كما يلي:

12/31/ن المضيئة			
XXXX XXXX	XXXX	أقفل حساب الأصل المالي... مع استرجاع جزء من الخسارة	5xx 786 591x

- والوضعية الثالثة أنه لا يتم استرداد ولا جزء من الحق؛ ضمن هذه الوضعية سنكون أمام حالتين:

- إذا كان الحق مخصص له مؤونة جزئية، فيتم تسجيل القيد التالي:

12/31/ن المضيئة			
XXXX	XXXX XXXX	أقفل حساب الأصل المالي... مع تحمل كلي للخسارة	5xx 591x 668

- أما إذا لم يخصص للحق أي مؤونة، فيتم تسجيل القيد التالي:

12/31/ن المضيئة			
XXXX	XXXX	أقفل حساب الأصل المالي... مع تحمل كلي للخسارة	5xx 668

II- ح/594: خسائر قيمة علي وكالات التسبيقات والاعتمادات:

نسجل ضمن هذا الحساب خسائر القيمة المتعلقة بالوكالات علي التسبيقات والاعتمادات؛ والحساب 594 هو حساب تجميعي وليس حساب إدخال، حيث يتكون من الحسابات الفرعية التالية:

ح/5941: خسائر القيمة عن وكالات التسبيقات

ح/5942: خسائر القيمة عن الاعتمادات

ويعالج هذا الحساب بنفس المعالجة المحاسبية ل ح/591.

حالة المقاربة البنكية

I - مقدمة:

نظرا لعمليات المؤسسة الضخمة، وتجنبنا لحدوث (سرقة، ضياع، ...) تقوم بفتح حساب لها لدى البنك من أجل تسيير معاملاتها المالية وعليه فإن الرصيد الحقيقي الذي يجب أن يظهر به حساب البنك في الدفاتر المحاسبية لدى المؤسسة هو الفرق بين مجموع المدين ومجموع الدائن لمختلف العمليات التي تمت على مستواه (ح/ البنك) خلال فترة معينة. وعادة يكون الرصيد لدينا (إلا في حالة السحب على المكشوف).

وبالمقابل حساب المؤسسة المفتوح لدى البنك يكون كإثبات لمجمل العمليات المتعلقة بها، والرصيد الذي نتحصل عليه من خلال الفرق بين المجموع الدائن والمجموع المدين هو رصيد دائن عادة (إلا في حالة السحب على المكشوف)، يتم التحصل عليه عن طريق الكشف التفصيلي الذي يقوم البنك بإرساله نهاية كل شهر حيث يوضح ما يلي:

- الرصيد في بداية الشهر؛
- الإيداعات والمبالغ المضافة خلال الشهر؛
- الشيكات وغيرها من المبالغ المخصصة خلال الشهر؛
- الرصيد في نهاية الشهر.

إذن نقوم بمقارنة الرصيد الدائن لحساب البنك الموجود في الكشف البنكي والرصيد المدين لحساب البنك لدى دفاتر المؤسسة، حيث يجب أن يتساوى وهو ما يسمى بالمقاربة البنكية، ذلك أننا تمكنا من تبرير فروقات الأرصدة. ومنه يمكننا إعطاء تعريف للمقاربة البنكية،

II- تعريف المقاربة البنكية:

هي وثيقة داخلية يتم إعدادها من أجل القيام بمقارنة (مطابقة) الأرصدة، بين حساب البنك لدى المؤسسة (حساب البنك المسجل في دفاتر يومية المؤسسة) وحساب المؤسسة لدى البنك - الكشف البنكي - وإذا اتضح هناك فروقات يتم معالجتها عن طريق قيود التسوية.

III- أهمية المقاربة البنكية:

تكمن أهمية المقاربة البنكية في التعرف على الفروقات الموجودة بين الحسابين - حساب البنك لدى المؤسسة وحساب المؤسسة لدى البنك - ومعالجتها محاسبيا.

IV- أهم حالات عدم التطابق بين الحسابين:

يمكننا تقسيم أهم الحالات التي تؤدي إلى حدوث فروقات بين الحسابين ومن ثم حالة عدم التطابق، إلى قسمين:

القسم الأول: حالات لا تتطلب معالجة محاسبية؛

القسم الثاني: حالات تتطلب معالجة محاسبية.

IV-1 حالات لا تتطلب معالجة محاسبية:

1/ شيكات مسحوبة لم تقدم للتحصيل، إن مثل هذه الشيكات سبق وأن سجلتها المؤسسة عند إصدارها؛ غير أنه نتيجة عدم تقديمها للصرف خلال الشهر من جانب المستفيد (مورد، مصلحة الضرائب، مصلحة الضمان الاجتماعي،...)، فإن البنك لم يخصم قيمة هذه الشيكات من الحساب الجاري للمؤسسة.

2/ إيداعات غير مدرجة في كشف الحساب: قد تقوم المؤسسة في اليوم الأخير من الشهر بإيداع شيكات أو مبالغ نقدية في حسابها البنكي يجعل

الحساب المعني في الدفاتر المحاسبية دائما بهذه المبالغ في تاريخ الإيداع. غير أنه نتيجة إيداع هذه المبالغ بعد إقفال دفاتر البنك، فلا تظهر بسجلاته إلا في اليوم التالي وهو اليوم الأول من الشهر الجديد (الموالي).

3/ أخطاء يرتكبها البنك: بصرف النظر عن نظام الرقابة الداخلية المستخدم لدى البنك قد يرتكب أخطاء، والذي يكتشف هذه الأخطاء المؤسسة من خلال الكشف الوارد إليها من البنك فيتم إخطار البنك بها لكي يقوم بإجراء التصحيح اللازم.

IV-2 حالات تتطلب معالجة محاسبية:

1/ مبالغ مخصومة مدونة في كشف الحساب: كثيرا ما يقوم البنك بخصم مبالغ من حسابات عملائه (المؤسسة) نظير خدماته المصرفية؛ غير أنه ولأسباب متنوعة لاتصل إشعارات الخصم إلى المؤسسة. مما يعني خصم هذه المبالغ من كشف الحساب (حساب المؤسسة لدى البنك) دون إجراء قيود هذا الخصم في حساب البنك لدى المؤسسة.

مثل هذه الحالة تتطلب إجراء تسجيل محاسبي في دفاتر المؤسسة وذلك بجعل حساب البنك دائما وتحميل هذه المبالغ في حساب الأعباء المالية، وذلك وفق القيد التالي:

نهاية الشهر			
XXXX	XXXX	خدمات مصرفية وم شبه (مصرف أحوي)	627
		تبعاً للإشعار المدين بمصاريف العمولات	512

2/ إيداعات مدرجة بكشف الحساب: قد يقوم البنك بتحصيل قيمة الكمبيالة المودعة لديه برسم التحصيل مع إضافة المبلغ الصافي للكمبيالة المحصلة بعد خصم مصاريف التحصيل، تحصيل قسائم السندات، فوائد استثمار الأموال الفائضة للمؤسسة الموضوعة في حساب الإيداع،...؛ غير أنه لا تصل إشعارات الإضافة

إلى المؤسسة لأسباب عديدة، مما يعني وجود مثل هذه المبالغ في كشف الحساب دون تسجيلها في حساب البنك لدى المؤسسة.
ومنه يتم تسجيل القيود التالية حسب كل حالة:

نهائية الشهر			
XXXX	XXXX	الخدمات المصرفية وم شبه (مصرف استحقاق) الزبان: اوراق للحصول تبعاً للاشعار الدائن بتحصيل كمبيالة	413
	XXXX	//	
	XXXX	تحصيل قسائم السندات (A)	76201
XXXX	XXXX	تحصيل قسائم السندات (B)	76202
XXXX	XXXX	تبعاً للاشعار الدائن بتحصيل قسائم السندات	
	XXXX	//	
XXXX	XXXX	تحصيل فوائد استثمار الاموال الفائضة تبعاً للاشعار الدائن لفوائد استثمار الاموال الفائضة	762
			512 627
			512
			512

3/ أخطاء ترتكبها المؤسسة: بصرف النظر عن نظام الرقابة الداخلية المستخدم لدى المؤسسة قد ترتكب هذه الأخيرة أخطاء وغالبا لا تكتشف إلا عند إجراء تسوية الحساب، ويتطلب الأمر هنا إجراء قيد محاسبي لتصحيح الخطأ الذي ارتكبه المؤسسة والذي يؤثر في حساب البنك في دفاترها.

ملاحظة:

1- حالة المقاربة البنكية يتم إعدادها نهاية كل فترة معينة تبعاً لأهمية عمليات البنك (شهر، 03 أشهر، 06 أشهر، 12 شهر)؛

2- حالة المقاربة البنكية يتم إعدادها دوريا على مستوى المؤسسة مع إرسال نسخة منها للبنك، حيث تسمح لكل منهما بإجراء معالجة محاسبية؛ وذلك من أجل تفادي تراكم الأخطاء التي يكون من الصعب التعرف عليها نهاية الدورة.

مثال: يظهر رصيد كشف الحساب الوارد من البنك للمؤسسة بمبلغ 165 250 دج لصالح المؤسسة، ويظهر رصيد حساب البنك في الدفاتر المحاسبية لدى المؤسسة بتاريخ استلام الكشف بقيمة 161 940 دج. وهذا في 04/30/ن.

وكانت العمليات التالية قد سجلت في دفاتر المؤسسة ولكنها غير مسجلة في كشف الحساب الوارد من البنك وهي كالتالي:

- شيك لصالح مورد المؤسسة بقيمة 1 500 دج

- شيك لصالح أحد موردي الخدمات بقيمة 700 دج

أما العمليات التالية فهي مسجلة لدى البنك (كشف الحساب) وغير مسجلة في حساب البنك لدى المؤسسة وهي كالتالي:

- مصاريف آجيو AGIOT كتخفيض لورقة تجارية عند الخصم بقيمة 150 دج

- قسيمة سند تم تحصيلها من قبل البنك وتم إضافتها في رصيد المؤسسة بقيمة 1 260 دج

المطلوب: اجري عملية المقاربة البنكية وقيود التصحيح اللازمة.

الحل:

1/ إجراء عملية المقاربة البنكية:

حساب المؤسسة لدى البنك		
البيان	مدين	دائن
04/30 ن رصيد دائن شيك لمورد المؤسسة شيك لأحد موردي الخدمات رصيد دائن	1 500 700 163 050	165 250
المجموع	165 250	165 250
حساب البنك لدى المؤسسة		
البيان	مدين	دائن
04/30 ن رصيد مدين مصاريف آحيو قيمة سد لصالح المؤسسة رصيد مدين	161 940 1 260	150 163 050
المجموع	163 200	163 200

2/ قيود التصحيح اللازمة:

04/30 ن			
150	150	مصاريف آحيو	627
		ووفقا لحالة المقاربة البنكية	512
		//	
1 260	1 260	تحصيل قسيمة سد وفقا لحالة المقاربة البنكية	512
			761

العقود طويلة الأجل

لقد تناول النظام المحاسبي المالي العقود طويلة الأجل من حيث تعريفها وتحديد تكاليف وإيرادات هذه العقود بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية لها، حيث يمكن التطرق إلى العقود طويلة الأجل من منظور النظام المحاسبي المالي (SCF) من خلال العناصر التالية:

I- تعريف العقود طويلة الأجل وإيرادات وتكاليف العقد:

يهدف هذا العنصر إلى تعريف العقود طويلة الأجل، بالإضافة إلى تحديد إيرادات وتكاليف العقد طويل الأجل.

I-1 تعريف العقود طويلة الأجل:

تعرف العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) بأنها: اتفاق قانوني يجمع طرفي التعاقد يقوم أحدهما بموجبه ولصالح الطرف الثاني بإنجاز خدمة أو إنشاء أصول تقع تواريخ انطلاقتها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة، حيث يتعلق محتوى هذه العقود بـ:

- عقود بناء وتشيد؛
- عقود إصلاح؛
- عقود تقديم خدمات.

I-2 إيرادات و تكاليف العقد طويل الأجل:

وستتناول هذين العنصرين كلا على حدى؛

أ- إيرادات العقد طويل الأجل: يجب أن تتضمن إيرادات العقد المبلغ الابتدائي للإيرادات المدرجة في العقد عند التعاقد والتعديلات في مضمون العقد والمطالبات

والعلاوات المرتبطة بالأداء في حالة ما إذا كانت من المحتمل أن تعطي نواتج وأنه يمكن تقييمها بشكل موثوق منه.

ب- تكاليف العقد طويل الأجل: تتضمن تكاليف العقد كل من:

- التكاليف المباشرة للعقد؛

- التكاليف التي تعزى إلى نشاط العقود عامة والتي يمكن توزيعها على العقد؛

- أية تكاليف أخرى يمكن تحميلها على الزبون وفقا لأجل العقد وطبيعته.

II- المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل:

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وتبعاً للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 11) طريقتين لمعالجة هذه العقود؛

II-1 المعالجة المحاسبية وفق طريقة التقدم (الإتمام):

حيث سنقوم بالتعريف بهذه الطريقة أولاً ثم شروط التقدير للنتيجة الموثوق منه وأيضاً تقنيات الحساب؛

أ- التعريف بالطريقة: تستخدم هذه الطريقة في الحالة العادية أين يتم تسجيل الأعباء والإيرادات التي تخص عملية تمت في إطار العقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية، حيث تتم باستخراج النتيجة المحاسبية السنوية ومقارنة الإيرادات والتكاليف بهذه النتيجة بحسب نسبة تقدم العملية، حيث تخضع هذه الطريقة للشروط التالية:

- المنافع الاقتصادية تعود لصالح المؤسسة المنفذة للعقد؛

- نسبة تقدم العملية في تاريخ الإقفال يمكن قياسها بموثوقية؛

- الأعباء المتحملة يمكن تحديدها على وجه معقول.

ب- شروط التقدير للنتيجة الموثوق منه: إن القدرة على تقدير النتيجة عند إتمام المشروع بشكل موثوق منه تتركز على ثلاثة عناصر:

- إمكانية تقدير المبلغ الإجمالي للإيرادات العقد بشكل واضح؛

- إمكانية تقدير المبلغ الإجمالي للأعباء المحملة للعقد؛

- وجود آليات و أدوات التسيير ومراقبة التسيير والرقابة الداخلية التي تسمح بتقدير نسبة الإنجاز للمراحل المتتالية للمشروع.

ج- تقنيات الحساب (طريقة الحساب): تدرج الأعباء والإيرادات التي تخص عملية تمت في إطار العقود طويلة الأجل في الحسابات السنوية حسب وتيرة تقدم العملية المحققة، فالإشكال الأساس في استخدام هذه الطريقة هو قياس وتقدير نسبة الإنجاز، حيث توجد عدة طرق وتقنيات لتحديد نسبة الإنجاز المحققة (طريقة التكاليف الحقيقية، التقييم المادي، ...) هذه الأخيرة يمكن تقديرها كالاتي:

نسبة تقدم الإنجاز = التكاليف الحقيقية المنجزة في نهاية السنة /
التكاليف الكلية المتوقعة في نهاية المشروع

رقم الأعمال المعترف به = رقم الأعمال الإجمالي × نسبة تقدم الإنجاز

مثال 1:

في السنة ن أعلنت مؤسسة عن البدء في مشروع بناء مركب رياضي يمتد إلى السنة ن+2 بإيراد منتظر يقدر بـ 3 500 000 دج، أما تكاليفه المتوقعة تقدر بـ 3 000 000 دج، وفي 12/31/ن كانت التكاليف المسجلة لهذا المشروع تقدر بـ 1 200 000 دج.

المطلوب: تقدير الإيراد المصرح به (المعترف به) للسنة ن.

الحل:

نسبة تقدم الإنجاز في نهاية السنة ن = $3\,000\,000 / 1\,200\,000$

= 40 %

رقم الأعمال المعترف به = $40\% \times 3\,500\,000$

= 1 400 000 دج

د- الإدراج في الحسابات السنوية حسب طريقة التقدم: يسجل في الجانب المدين لح/ 417: الحسابات الدائنة على أشغال أو خدمات جاري إنجازها، في مقابل إيرادات صافية جزئية خارج الرسم والتي تمت معاينتها أثناء إبرام العقد طويل الأجل غير أنه لا يمكن من جانب تعاقدى وقانوني أن تكون موضوع إعداد فواتير ويقيد في الجانب الدائن عند إعداد الفواتير مع حساب الزبائن في الجانب المدين.

أولا: في نهاية الدورة الأولى يتم جعل حسابات الأعباء التي تم تحملها مدينا (ح/ 6xx)، بدائنية أحد حسابات الخزينة أو أحد حسابات المدينين الآخرين (ح/ 5xx وح/ 4xx)،

أما بالنسبة للإيرادات يتم جعل ح/ 417 مدينا بدائنية ح/ 704: مبيعات أشغال بمبلغ رقم أعمال الدورة المعنية الموافق لنسبة التقدم في الأشغال، وذلك وفق القيد التالي:

12/31 ن					
xxxx	xxxx			5xx أو 4xx	6xx
			اثبات اعباء الدورة ن للمشروع... تبعا لمذكرة الاشغال...		
		//			
xxxx	xxxx			704	417
			اثبات إيرادات الدورة ن للمشروع... تبعا لمذكرة الاشغال...		

ثانيا: في بداية الدورة الثانية (ن+1) يتم عكس قيد الاعتراف بإيرادات الدورة السابقة وذلك بجعل ح/704 مدينا بدائية ح/417.

1+ن/01/01				
xxxx	xxxx		417	704
		ترصيد إيرادات الدورة ن للمشروع بعكس القيد.		

ثالثا: وفي نهاية الدورة الثانية (ن+1) - هي الدورة التي تم فيها الانتهاء من الأشغال- يتم الاعتراف بأعباء الدورة المعنية؛ ثم يتم الاعتراف بإيرادات المشروع من خلال فويرة المشروع وذلك بجعل ح/411 مدينا بدائية ح/704 لكن بإجمالي الإيرادات (إيرادات الدورة ن والدورة ن+1) وح/4457،

وذلك وفق ما يلي:

1+ن/12/31				
xxxx	xxxx		5xx أو 4xx	6xx
		اثبات اعباء الدورة ن+1 للمشروع... تبعا لمذكرة الاشغال...		
		//		
xxxx xxxx	xxxx		704 4457	411
		اثبات إيرادات الدورة ن ون+1 للمشروع... وكذا فويرة المشروع للمؤسسة...		

مثال 2:

إليك بعض المعلومات المتعلقة بالعقد طويل الأجل في الجدول التالي:

الدورات	ن	ن+1
سعر العقد	-	3 500 000
التكلفة التقديرية المجمعة	2 291 000	2 390 000
التكلفة الحقيقية المجمعة	2 151 000	2 320 000

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في جميع الدورات.

الحل:

نسبة تقدم الإنجاز في نهاية السنة ن = $2\,390\,000 / 2\,151\,000$

= 90 %

رقم الأعمال المعترف به = $3\,500\,000 \times 90\% = 3\,150\,000$ دج

		ن/12/31			
2 151 000	2 151 000	//	اثبت اعباء الدورة ن للمشروع... تبعا لمذكرة الاشغال...	5xx	6xx
3 150 000	3 150 000		اثبت ايرادات الدورة ن للمشروع... تبعا لمذكرة الاشغال...	704	417

نتيجة المشروع في الدورة ن = $2\,151\,000 - 3\,150\,000$

= 999 000 دج

		ن/01/01			
3 150 000	3 150 000	ن/12/31	ترصيد ايرادات الدورة ن للمشروع... بعكس القيد.	417	704
169 000	169 000		2 151 000- 2 320 000	5xx	6xx
3 500 000 595 000	4 095 000	//	اثبت اعباء الدورة ن+1 للمشروع... تبعا لمذكرة الاشغال...	704	411
			اثبت ايرادات الدورة ن ون+1 للمشروع... وفترة المشروع وفق فتورة رقم... بتاريخ... للموسم...	4457	

نتيجة المشروع في الدورة ن+1 = 3 500 000 - (3 150 000 + 169 000)

= 181 000 دج

نتيجة المشروع الإجمالية = 181 000 + 999 000

= 1 180 000 دج

II-2 المعالجة المحاسبية وفق طريقة الاسترداد (الاستكمال أو الإنجاز):

أ- التعريف بالطريقة: إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التقدم أو إذا كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها على نحو موثوق، فإنه يمكن اعتماد طريقة أخرى في المعالجة المحاسبية للعقد بتسجيل الإيرادات بمبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيل مبلغها أكثر احتمالاً (طريقة الإتمام/الإنجاز)، وتعتمد هذه الطريقة على تسجيل الإيرادات التي يكون تحصيلها محتملاً والمعادلة للأعباء المثبتة فقط بدون الهامش الربحي، فهذه الطريقة لا تسمح بتحديد النتيجة المرتبطة بالعقد إلا بعد الانتهاء من إنجاز المشروع.

ب- الإدراج في الحسابات السنوية حسب طريقة الاسترداد: حسب هذه الطريقة فإن النتيجة المحاسبية المتأتية من العقد طويل الأجل لا تؤخذ بعين الاعتبار إلا عند التسليم النهائي للزبون، وبالتالي فمعالجة هذه الطريقة للعقود طويلة الأجل لا يخرج عن إطار إنتاج السلع والخدمات غير التامة عند نهاية الدورة، ويكون التسجيل حسب طريقة الاسترداد بالشكل التالي:

أولاً: في نهاية الدورة الأولى يتم جعل حسابات الأعباء التي تم تحملها مدينا (ح/××6)، بدائية أحد حسابات الخزينة أو أحد حسابات المدينين الآخرين (ح/××5 وح/××4).

وبالنسبة لإثبات المخزون قيد الإنجاز يتم جعل ح/33 أو ح/34 مدينا بدائية ح/723 بمبلغ يوافق إجمالي الأعباء التي تم تحملها، وذلك وفق القيد التالي:

12/31/ن				
xxxx	xxxx		5xx أو 4xx	6xx
		اثبات أعباء الدورة ن للمشروع... تبعا لمذكرة الأشغال...		
	xxxx	//		33 أو 34
xxxx		اثبات الإنتاج الجاري للمخزون للدورة ن.	723	

ثانيا: في بداية الدورة الثانية (ن+1) يتم عكس قيد الاعتراف بالإنتاج الجاري للمخزون للدورة السابقة وذلك بجعل ح/723 مدينا بدائية ح/33 أو ح/34.

01/01/ن+1				
xxxx	xxxx		33 أو 34	723
		ترصيد الإنتاج الجاري للمخزون الدورة ن للمشروع بعكس القيد.		

ثالثا: وفي نهاية الدورة الثانية (ن+1) - هي الدورة التي تم فيها الانتهاء من الأشغال - يتم الاعتراف بأعباء الدورة المعنية؛ ثم يتم إثبات الإيرادات من خلال فترة الأشغال وذلك بجعل ح/411 مدينا بدائية ح/704 أو ح/705 لكن بإجمالي المبلغ المفوتر وح/4457، وذلك وفق القيد التالي:

12/31/ن+1				
xxxx	xxxx		5xx أو 4xx	6xx
		اثبات اعباء الدورة ن+1 للمشروع... تبعا لمذكرة الأشغال...		

		//			
		XXXX		704 او 705 4457	411
XXXX XXXX			اثبت للمشروع... فوترة للموسسة...		
			ايرادات وكذا المشروع		

مثال 3: نفس المثال السابق، لكن يطلب المعالجة المحاسبية وفق طريقة الاسترداد.

الحل:

		12/31 ن			
2 151 000	2 151 000		اثبت اعباء الدورة ن للمشروع... تبعا لمذكرة الاشغال...	5xx	6xx
		//			
2 151 000	2 151 000		اثبت الانتاج الجاري للمخزون للدورة ن.	723	33

نتيجة المشروع في الدورة ن = 2 151 000 - 2 151 000

= 00 دج

		1+ ن/01/01			
2 151 000	2 151 000		ترصيد الانتاج الجاري للمخزون للدورة ن بعكس القيد.	33	723
		1+ ن/12/31			
169 000	169 000		اثبت اعباء الدورة ن+1 للمشروع... تبعا لمذكرة الاشغال...	5xx	6xx

//

3 500 000 595 000	4 095 000		704 4457	411
		اثبت ايرادات الدورة ن ون+1 للمشروع... وفوترة المشروع وفق فاتورة رقم... بتاريخ... للموسم...		

نتيجة المشروع في الدورة ن+1 = $3\,500\,000 - (2\,151\,000 + 169\,000)$

$$= 1\,180\,000 \text{ دج}$$

نتيجة المشروع الإجمالية = $1\,180\,000 + 00$

$$= 1\,180\,000 \text{ دج}$$

وبملاحظتنا لنتيجة المشروع بحسب الطريقتين نجد في النهاية أنها متساوية،
إلا أن كل طريقة لها مبدأ عمل يختلف عن الأخرى.

نشير فقط بأن النظام المحاسبي المالي (SCF) قد استرشد بالمعيار المحاسبي
الدولي 11 في تنظيم العقود طويلة الأجل حيث تبني الطريقتين في معالجة هذه
العقود محاسبيا على عكس المعيار المحاسبي الدولي الذي يؤكد على طريقة التقدم
كمعالجة مرجعية، باعتبارها تقدم أحسن المعلومات عن الأنشطة المنجزة خلال
السنة إلى الجهات الخارجية كمصلحة الضرائب مثلا، بالإضافة إلى إتاحة الفرصة
للمساهمين في تقرير توزيع الأرباح (توزيع كل من الضريبة المستحقة والأرباح خلال
سنوات العقد).

ملحق لحسابات النظام المحاسبي المالي

حسابات الميزانية - أصول

الإهلاك والخسائر عن القيمة		مدونة حسابات الأصول	
الرقم	التعيين	الرقم	التعيين
20	الاستثمارات المعنوية		
203	مصاريف البحث والتطوير	2803	إهلاك مصاريف البحث والتطوير
		2903	خسائر القيمة عن مصاريف البحث والتطوير
204	برمجيات المعلوماتية وما شابهها	2804	إهلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها
		2904	خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شابهها
205	الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	2805	إهلاك الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات
		2905	خسائر القيمة عن إهلاك الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات
207	فارق الاقتناء	2807	إهلاك فارق الاقتناء
		2907	خسائر القيمة عن فارق الاقتناء
208	الاستثمارات المعنوية الأخرى	2808	إهلاك الاستثمارات المعنوية الأخرى
		2908	خسائر القيمة عن الاستثمارات المعنوية الأخرى
21	الاستثمارات المادية		
211	أراضي		
2110	أراضي البناء والورشات	29110	خسائر القيمة عن أراضي البناء والورشات
2111	مقار ومساكن	28111	إهلاك مقار ومساكن
		29111	خسائر القيمة عن مقار ومساكن
2116	أراضي أخرى	29116	خسائر القيمة عن الأراضي الأخرى
212	عمليات ترتيب وتجهيز الأراضي	2812	إهلاك عمليات ترتيب وتجهيز الأراضي
		2912	خسائر القيمة عن عمليات ترتيب وتجهيز الأراضي
213	بنايات		
2131	مباني	28131	إهلاك المباني
		29131	خسائر القيمة عن المباني

2135	إنشاءات عامة، ترتيب وتقييم المباني	28135	إهلاك إنشاءات عامة، ترتيب وتقييم المباني
		29135	خسائر القيمة عن الإنشاءات العامة، ترتيب وتقييم المباني
2138	مباني قاعدية	28138	هلاك مباني قاعدية
		29138	خسائر القيمة عن المنشآت القاعدية
214	تجهيزات اجتماعية		
2140	مباني اجتماعية	28140	إهلاك المباني الاجتماعية
		29140	خسائر القيمة عن المباني الاجتماعية
2141	معدات اجتماعية	28141	إهلاك المعدات الاجتماعية
		29141	خسائر القيمة عن المعدات الاجتماعية
2142	الأثاث والمعدات المكتبية	28142	إهلاك الأثاث والمعدات المكتبية
		29142	خسائر القيمة عن الأثاث والمعدات المكتبية
2147	تقييم المباني الاجتماعية	28147	إهلاك تقييم المباني الاجتماعية
		29147	خسائر القيمة عن تقييم المباني الاجتماعية
215	المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية		
2151	المنشآت المركبات المتخصصة	28151	إهلاك المنشآت المركبات المتخصصة
		29151	خسائر القيمة عن المنشآت المركبات المتخصصة
2153	منشآت ذات طابع خاص	28153	إهلاك منشآت ذات طابع خاص
		29153	خسائر القيمة عن منشآت ذات طابع خاص
2154	معدات صناعية	28154	هلاك معدات صناعية
		29154	خسائر القيمة عن معدات صناعية
2155	أدوات صناعية	28155	هلاك أدوات صناعية
		29155	خسائر القيمة عن أدوات صناعية
2157	تقييم وترتيب معدات وأدوات صناعية	28157	إهلاك تقييم وترتيب معدات وأدوات صناعية
		29157	خسائر القيمة عن تقييم وترتيب معدات وأدوات صناعية
217	هياكل وتركيبات		
2170	تقييمات	28170	إهلاك التقييمات
		29170	خسائر القيمة عن التقييمات
2171	تركيبات عامة	28171	إهلاك التركيبات العامة
		29171	خسائر القيمة عن التركيبات العامة
218	استثمارات عينية أخرى		
2182	معدات النقل	28182	إهلاك معدات النقل

		29192	خسائر القيمة عن معدات النقل
2183	تجهيزات مكتب		
2185	عيار مثبت (Pièces immobilisées)	28185	إهلاك العيار المثبت
		29185	خسائر القيمة عن العيار المثبت
2186	أعلفة متداولة	28186	إهلاك أعلفة متداولة
		29186	خسائر القيمة عن أعلفة متداولة
22	الاستثمارات في شكل امتياز		
221	الأراضي الممنوح امتيازها	2821	إهلاك الأراضي الممنوح امتيازها
		2921	خسائر القيمة عن الأراضي الممنوح امتيازها
222	عمليات ترتيب وتقييم الأراضي الممنوح امتيازها	2822	إهلاك عمليات ترتيب وتقييم الأراضي الممنوح امتيازها
		2922	خسائر القيمة عن عمليات ترتيب وتقييم الأراضي الممنوح امتيازها
223	البناءات الممنوح امتيازها	2823	إهلاك البنايات الممنوح امتيازها
		2923	خسائر القيمة عن البنايات الممنوح امتيازها
225	المشآت (التركيبات) التقية الممنوح امتيازها	2825	إهلاك المنشآت (التركيبات) التقية الممنوح امتيازها
		2925	خسائر القيمة عن المنشآت (التركيبات) التقية الممنوح امتيازها
228	الاستثمارات العينية الأخرى الممنوح امتيازها	2828	إهلاك الاستثمارات العينية الأخرى الممنوح امتيازها
		2928	خسائر القيمة عن الاستثمارات العينية الأخرى الممنوح امتيازها
23	الاستثمارات الجاري إنجازها		
232	الاستثمارات العينية الجاري إنجازها	2932	خسائر القيمة عن الاستثمارات العينية الجاري إنجازها
237	الاستثمارات المعنوية الجاري إنجازها	2937	خسائر القيمة عن الاستثمارات المعنوية الجاري إنجازها
238	التسيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات الاستثمارات		
26	مساهمات وحسابات دائنة ملحقه بمساهمات		
261	سندات الفروع	2961	خسائر القيمة عن سندات الفروع
262	سندات أخرى للمساهمة	2962	خسائر القيمة عن سندات أخرى للمساهمة

265	سندات مساهمة مقبضة بالمعادلة	2965	خسائر قيمة من سندات مساهمة متبقة بمعدلة
266	الحسابات الدائنة الملحققة بمساهمات المجمع	2966	خسائر القيمة عن الحسابات الدائنة الملحققة بمساهمات المجمع
267	الحسابات الدائنة الملحققة بمساهمات خارج المجمع	2967	خسائر القيمة عن الحسابات الدائنة الملحققة بمساهمات خارج المجمع
268	الحسابات الدائنة الملحققة بشركات في حالة مساهمة	2968	خسائر القيمة عن الحسابات الدائنة الملحققة بشركات في حالة مساهمة
27	تقنيات مالية أخرى		
271	السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافطة (حق المالك)	2971	خسائر القيمة عن السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافطة (حق المالك)
272	السندات المثبتة (حق الدائن)	2972	خسائر القيمة عن السندات المثبتة (حق الدائن)
273	السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافطة	2973	خسائر القيمة عن السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافطة
274	القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار - التمويل	2974	خسائر القيمة عن القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار - التمويل
275	الودائع والكمالات المدفوعة	2975	خسائر القيمة عن الودائع والكمالات المدفوعة
276	الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة	2976	خسائر القيمة عن الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة
30	محزونات البضائع	390	خسائر القيمة عن محزونات البضائع
31	محزونات المواد الأولية واللوازم	391	خسائر القيمة عن محزونات المواد الأولية واللوازم
32	محزونات تموينات أخرى		
321	مواد قابلة للاستهلاك	3921	خسائر القيمة عن مواد قابلة للاستهلاك
322	لوازم قابلة للاستهلاك	3922	خسائر القيمة عن لوازم قابلة للاستهلاك
326	أغلفة	3926	خسائر القيمة عن الأغلفة
328	محزونات في انتظار التصنيف (الترميز)	3928	خسائر القيمة عن محزونات في انتظار التصنيف (الترميز)
33	سلع قيد الإنتاج		

331	منتجات جاري إنجازها	3931	خسائر القيمة عن المنتجات الجاري إنجازها
335	أشغال جاري إنجازها	3935	خسائر القيمة عن الأشغال الجاري إنجازها
34	خدمات قيد الإنتاج		
341	دراسات جاري إنجازها	3941	خسائر القيمة عن الدراسات الجاري إنجازها
345	خدمات جاري تقديمها	3945	خسائر القيمة عن الخدمات الجاري تقديمها
35	مخروقات المنتجات		
351	منتجات وسيطة	3951	خسائر القيمة عن المنتجات الوسيطة
355	منتجات مصنعة	3955	خسائر القيمة عن المنتجات المصنعة
358	المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفايات، السقطات)	3958	خسائر القيمة عن المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفايات، السقطات)
36	المخزونات المتأتية من التثبيتات	396	خسائر القيمة عن المخزونات المتأتية من التثبيتات
37	المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق، في المستودع أو في الإيداع)	397	خسائر القيمة عن المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق، في المستودع أو في الإيداع)
38	المشتريات المحررة		
380	بضائع مخزنة		
381	مواد أولية ولوازم مخزنة		
382	قوائم أخرى مخزنة		
409	الموردون المدينون: التسيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليه، والحسابات الدائنة الأخرى		
4090	الموردون: تسيقات ومدفوعات على الصلبيات		
4096	الموردون: كمالات مدفوعة		
4097	تسوية حسابات المورددين المدبنة		
4098	(Rabais, Remises, Ristournes, RRR) تخفيضات واجب الحصول عليها، وكشوفات لم يتم استلامها بعد		

41	الزبائن والحسابات الملحقة		
411	الزبائن		
4110	الزبائن: مبيعات سلع أو تأدية خدمات	49110	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن، مبيعات سلع أو تأدية خدمات
4117	الزبائن: اقتطاعات الصمان	49117	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن: اقتطاعات الصمان
413	الزبائن: أوراق للحصول	4913	خسائر القيمة عن زبائن: أوراق
416	زبائن مشكوك فيهم	4916	خسائر القيمة عن زبائن مشكوك فيهم
417	الحسابات الدائنة عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها		
418	زبائن - منتجات لم يتم فوترها بعد		
425	المستخدمين، التسيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة		
441	الدولة والجماعات العمومية الأخرى، إعانات مطلوب استلامها		
4456	الرسم على القيمة المضافة للحصص		
4487	الدولة، إيرادات مطلوب استلامها (خارج الضرائب على النتائج)		
451	عمليات المجمع		
454	قوائد مدفوعة لحساب		
455	الشركاء، الحسابات الحارية		
456	الشركاء، العمليات على رأس المال		
458	الشركاء، العمليات التي تمت بالاشتراك أو في تجمع		
462	الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن الاستثمارات		
465	الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن القيم المفولة للتوظيف، والأدوات المالية المشتقة	4965	خسائر القيمة عن الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن القيم المفولة المشتقة
467	حسابات أخرى دائنة	4967	خسائر القيمة عن الحسابات الأخرى الدائنة
468	إيرادات أخرى مطلوب استلامها		
478	حسابات انتقالية أخرى دائنة		
486	مصاريف مقيدة مسبقا		

50	القيم المنقولة للتوظيف	590	خسائر القيمة عن القيم المنقولة للتوظيف
501	حصة في المؤسسات المرتبطة		
502	الأسهم الخاصة أو الحصص الخاصة		
503	الأسهم الأخرى أو السندات المحولة حقا في الملكية		
506	سندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق قصيرة الأجل		
508	قيم التوظيف المنقولة الأخرى والحسابات الدائنة المماثلة		
51	البنوك والمؤسسات المالية، وما يماثلها	591	خسائر القيمة عن البنوك والمؤسسات المالية، وما يماثلها
511	قيم للتحويل		
512	حسابات بنكية		
515	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية		
517	المؤسسات المالية الأخرى (بالسبة للحسابات الدائنة)		
52	الأدوات المالية المشتقة		
521	أدوات التعطية		
522	أدوات مالية أخرى مشتقة		
53	الصندوق		
530	الصندوق		
54	وكالات التسيقات والاعتمادات		
541	وكالات التسيقات	5941	خسائر القيمة عن وكالات التسيقات
542	اعتمادات	5942	خسائر القيمة عن الاعتمادات
58	تحويلات داخلية		

حسابات الميزانية - خصوم

الحسابات الرئيسية		مدونة الحسابات
		الرقم | التعيين
10- رأس المال والاحتياطيات، وما يمثلها		
	101	رأس المال الاجتماعي (الصادر)
	1010	حصص الدولة
	1011	حصص الجماعات المحلية
	1012	حصص المؤسسات العمومية
	1013	حصص المؤسسات الخاصة
	102	الأموال المكتسبة من طرف الدولة
	1031	علاوات الإصدار
	1032	علاوات الاندماج
	1033	علاوات الحصة
	1034	علاوات السندات المحوّلة إلى أسهم
	104	فرق التقييم
	105	فرق إعادة التقييم
	106	احتياطيات
	1061	احتياطيات قانونية
	1062	احتياطيات نظامية
	1063	احتياطيات مقننة (القانون الأساسي، التعاقدية)
	1068	احتياطيات اختيارية
	107	فرق المعادلة
	108	حساب المستغل
	109	رأس المال المكتتب غير المطلوب
11- الترحيل من جديد		
12- نتيجة السنة المالية		
13- إيرادات وأعباء مؤجلة - خارج دورة الاستغلال		

إعانات التجهيز	131	
إعانات أخرى للاستثمار	132	
ضرائب مؤجلة أصلية	133	
ضرائب مؤجلة خصمية	134	
إيرادات وأعباء أخرى مؤجلة	138	
أعباء أخرى مؤجلة	1386	
إيرادات أخرى مؤجلة	1387	
		15- المؤونات للأعباء- الخصوم غير الحارية
مؤونات المخاطر	151	
مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة	153	
مؤونات الضرائب	155	
مؤونات تجديد التثبيتات	156	
مؤونات أخرى للأعباء- خصوم غير حارية	158	
		16- الاقتراضات والديون المماثلة
السندات التساهمية	161	
الاقتراضات السندية القابلة للتحويل	162	
الاقتراضات السندية الأخرى	163	
الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	164	
الودائع والكمالات المقبوضة	165	
الديون المترتبة على عقد التأجير التمويلي	167	
اقتراضات أخرى وديون مماثلة	168	
الموائد المترتبة على الاقتراضات والديون المماثلة	1688	
علاوات تسديد السندات	169	
		17- الديون المرتبطة بالمساهمات
الديون المرتبطة بمساهمات المجمع	171	
الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع	172	
الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة	173	
الديون الأخرى المرتبطة بمساهمات	178	
حق المالح المستحق	179	
		18- حسابات الارتباط الخاصة بالمساهمات

والشركات في شكل مساهمة		
حسابات الارتباط بين الوحدات	181	
حسابات الارتباط بين شركات في شكل مساهمة	188	
حقوق مانع الامتياز	229	22- تقييدات في شكل امتياز
عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها على سندات مساهمة غير مسددة	269	26- مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات (تقييدات مالية)
ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة	279	27- تقييدات مالية أخرى

مدونة الحسابات		الحسابات الرئيسية	
الرقم	التعيين	الرقم	التعيين
40	الموردون والحسابات الملحقة		
401	موردو المخزونات والخدمات		
403	امه ذوم - م اش بدفع		
404	موردو التقييدات		
4040	موردو التقييدات: شراء		
4047	موردو التقييدات: اقتطاع الصمان		
405	موردو تقييدات: أوراق للدفع		
408	الموردون: فواتير لم تصل إلى أصحابها		
4088	قوائد متراكمة - ديون الموردون		
41	الزبائن والحسابات الملحقة		
4190	الربائى الدائون، التسبيقات والدفعات المستلمة عن الطلييات		
4196	الكهالات المقبوضة		
4197	تسوية حسابات الربائى الدائون		
4918	Rabais, Remises, Ristournes.) (RRR تحميصات تجارية واحب محها، وكشوفات أخرى		

42	المستخدمين والحسابات الملحقة	
	421	المستخدمين، أجور مستحقة
	422	أموال الخدمات الاجتماعية
	423	مساهمة الأجراء في النتيجة
	424	المستخدمين، اقتطاعات لحساب
	426	المستخدمين، إيداعات مستلمة
	427	المستخدمين، الاعتراضات على الأجور
	4286	المستخدمين، أعباء واجب دفعها
43	الهبات الاجتماعية والحسابات الملحقة	
	431	الصمان الاجتماعي
	432	الهبات الاجتماعية الأخرى
	4386	الهبات الاجتماعية، أعباء واجب دفعها
44	الدولة، والجماعات العمومية	
	442	الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحويل من أطراف أخرى
	443	العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية
	445	الدولة، الرسوم على رقم الأعمال
	4457	الرسوم على رقم الأعمال المجمعة من طرف المؤسسة
	4458	الرسم على القيمة المضافة للتسوية
	446	السندات المكفولة (Obligations cautionnées)
	447	ضرائب أخرى، رسوم وتسديدات مماثلة
	4472	ضرائب ورسوم غير قابلة للاسترجاع على رقم الأعمال
	4475	ضرائب ورسوم أخرى خارج الضرائب على النتائج
	448	الدولة، أعباء للدفع (خارج الضرائب على النتائج)
45	المجمع والشركاء	

عمليات المجمع	451		
فوائد مدفوعة لحساب	454		
الشركاء، الحسابات الجارية	455		
الشركاء، حصص الأرباح للدفع	457		
الشركاء، العمليات التي تمت بالاشتراك أو في تجمع	458		
		مدينين ودائنين مختلفين	46
الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تقييدات	462		
ديون عن عمليات اقتناء القيم المنقولة للتوظيف، والأدوات المالية المشتقة	464		
حسابات أخرى مدينة	467		
أعباء أخرى واجب دفعها	4686		
		الحسابات الانتقالية أو الانتظارية	47
حسابات انتقالية أخرى مدينة	478		
		الأعباء والإيرادات المفقدة مسبقا	48
مؤوبات، خصوم جارية	481		
إيرادات مفقدة مسبقا	487		
		القيم المنقولة للتوظيف	50
التسديدات الباقية القيام بها عن قيم التوظيف غير المسددة	509		
		البنوك والمؤسسات المالية، وما يماثلها	51
فوائد متطرة للدفع	5186		
المساهمات البسكية الجارية (تسيقات بنكية)	519		

حسابات الأعباء

الحسابات الرئيسية		مدونة الحسابات
		الرقم
		التعيين
60- مشتريات مستهلكة		
	600	مشتريات بضائع مستهلكة
	601	مواد أولية مستهلكة
	602	ثمنيات أخرى مستهلكة
	603	تغير المخزون
	604	مشتريات دراسات وأداء خدمات
	605	مشتريات معدات وخشب وإشعاع
	607	مشتريات غير قابلة للتخزين من المواد واللوازم
	608	مصاريف ملحقة بالشراء
	609	تخفيضات تجارية محصل عليها عن المشتريات (RRR)
61- خدمات خارجية		
	611	التقاويل العام
	613	إيجارات
	614	أعباء إيجارية وأعباء الملكية المشتركة
	615	صيانة وتصليلات
	616	أقساط التأمينات
	617	الدراسات والأبحاث
	618	الوثائق والمستندات
	619	تخفيضات تجارية (RRR) مكتسبة عن الخدمات الخارجية
62- خدمات خارجية أخرى		
	620	مصاريف ملحقة بالشراء للتبثبات
	621	المستخدمون الخارجيون عن المؤسسة
	622	أحور الوسطاء والأتعاب

الإشهار والشهر والعلاقات العمومية	623	
نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين	624	
التنقلات والمهمات والاستقبالات	625	
مصاريف البريد والاتصالات اللاسلكية	626	
الخدمات المصرفية وما شابهها	627	
اشتراكات ومستحقات	628	
تخصيصات مكتسبة على الخدمات الخارجية الأخرى	629	
		63- أعباء المستخدمين
أجور المستخدمين	631	
حصة الأجراء في النتيجة	633	
أجور المستغل الفردي	634	
الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	635	
أعباء اجتماعية للمستغل الفردي	636	
أعباء اجتماعية أخرى	637	
أعباء أخرى للمستخدمين	638	
		64- الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور	641	
الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال	642	
ضرائب ورسوم أخرى (خارج الضريبة على أرباح الشركات)	645	
		65- أعباء عملية أخرى
الإتاوات المترتبة على الامتيازات والبراءات والرحص وبرامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة	651	
بواقص القيمة الناتجة عن خروج الأصول الثابتة غير المالية	652	
أتعاب حضور	653	
خسائر لحقوق غير قابلة للتنصيل	654	
الحصة من النتائج التي تمت بصورة مشتركة	655	
عقوبات وغرامات، الإعانات الممنوحة والهبات والتبرعات	656	
إعانات مموحة	6560	

عقوبات وعرامات	6561	
هبات وتبرعات	6562	
أعباء استثنائية للتسيير الجاري	657	
أعباء أخرى للتسيير الجاري	658	
		66- الأعباء المالية
أعباء الفوائد	661	
الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات	664	
فرق التقييم عن الأصول المالية- نقص القيمة	665	
فرق الصرف (خسائر)	666	
الخسارة الصافية عن التنازل عن الأصول المالية	667	
أعباء مالية أخرى	668	
		67- العناصر غير العادية - أعباء
كوارث طبيعية (أعباء)	671	
		68- محصنات الاهتلاكات والمؤنات والخسائر في القيمة
محصنات الاهتلاكات والخسائر في القيمة للأصول غير الجارية	681	
محصنات الاهتلاكات والمؤنات والخسائر في القيمة للتشيتات في شكل امتياز	682	
محصنات المؤنات	683	
محصنات الخسائر في القيمة للأصول الجارية	685	
محصنات الاهتلاكات والخسائر في القيمة للعناصر المالية	686	
		69- صرائب على الأرباح وما يماثلها
صرائب مؤجلة أصلية	692	
صرائب مؤجلة خصمية	693	
صرائب على الأرباح على نتائج الأنشطة العادية	695	
صرائب أخرى على النتائج	698	

حسابات الإيرادات

الحسابات الرئيسية		مدونة الحسابات
		الرقم التعيين
70- مبيعات		
	700	مبيعات بضائع
	701	مبيعات منتجات تامة
	702	مبيعات المنتجات الوسيطة
	703	مبيعات المنتجات المتبقية
	704	مبيعات أشغال
	705	مبيعات دراسات
	706	أداء خدمات أخرى
	708	إيرادات الأنشطة الملحقة
	709	تخفيضات تجارية مسموحة من المؤسسة (RRR)
72- إنتاج مخزن		
	723	تغير المحزون الجاري
	724	تغير مخزون المنتجات
73- إنتاج مثبت		
	731	إنتاج مثبت لأصل معوي
	732	إنتاج مثبت لأصل مادي
74- إعانات استغلال		
	741	إعانات توارث
	748	إعانات استغلال أخرى
75- إيرادات عملياتية أخرى		
	751	الإتاوات المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص وبرامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة
	752	فوائض القيمة الناتجة عن خروج الأصول الثابتة غير المالية
	753	أتعاب الحضور ومكافآت الإداري أو المسير

حصة إعانات الاستثمار المحولة إلى نتيجة الدورة	754	
حصة النتيجة على العمليات المجرة بصورة مشتركة (مجمعة)	755	
دخل لحقوق معدومة (حقوق ملغاة)	756	
إيرادات استثنائية عن عمليات التسيير	757	
إيرادات أخرى للتسيير الجاري	758	
		76- إيرادات مالية
إيرادات المساهمات	761	
مداخل الأصول المالية	762	
عائدات الحسابات الدائنة	763	
فرق التقييم على الأصول المالية- فائض قيمة	765	
أرباح الصرف	766	
عوائد صافية عن التنازل عن الأصول المالية	767	
إيرادات مالية أخرى	768	
		77- العناصر غير العادية- إيرادات
كوارث طبيعية (إيرادات)	771	
		78- إسترجاعات على خسائر القيم والمؤونات
استرجاعات الاستغلال للخسائر في القيمة ومؤونات للتشيتات في شكل امتياز	782	
استرجاعات الاستغلال للمؤونات	783	
استرجاعات الاستغلال للخسائر في القيمة للأصول الجارية	785	
استرجاعات مالية للخسائر في القيمة	786	

قائمة المراجع

أولا- النصوص القانونية:

- 01- نص القانون رقم 11-07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.
- 02- المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 ماي سنة 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.
- 03- القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية سنة 2008 والمتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- 04- القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية سنة 2008 والمتضمن تحديد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.
- 05- التعليم الوزاري رقم 02 بتاريخ 2009/10/29 المتعلقة بالتطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي.
- 06- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، 2008، متوفر على الرابط التالي:

[09/01/2014].http://www.ascasociety.org/UploadFiles/Bulletins/book/ASCA_Publication/IFRS%202008%20Full%20BV.pdf

ثانيا - المؤلفات:

1/ باللغة العربية:

- 07- هوام جمعة، المحاسبة المعممة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2010/2009، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
- 08- علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2011.
- 09- رميدي عبد الوهاب وسماي علي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد، ط1، الجزائر، 2011.
- 10- بلعروسي أحمد التيجاني، النظام المحاسبي المالي، ط2، دار هومة، الجزائر، 2012.
- 11- بن ربيع حنيقة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IFRS/IAS، ط1، جزء 2، المحمدية، الجزائر، 2013.
- 12- أمين بن سعيد ويونس الأعواطي، إشكالية حساب مزايا (منحة) الذهب للتقاعد وفق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، 2013.
- 13- عكوش محمد أمين، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة: المؤسسة الوطنية للدهن (ENAP) - مؤسسة مدبغة ومارطة الرويبة (TAMEG)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.

2/ باللغة الأجنبية:

- 1 BARKI Mohamed, Comptabilité Fiscale de l'entreprise, la maison des livres, Alger, 2005.
- 15- DELESALLE Eric, Consolidation: Traitement Pratique des Acquisitions de Titres, In **Revue Française De Comptabilité**, Paris, N°352, Février 2003, pp. 25-30.

- 16- DELESALLE Eric, Consolidation: Traitement Pratique des Cessions de Titres (1^o Partie), **In Revue Française De Comptabilité**, Paris, N°353, Mars 2003, pp. 31-36.
- 17- DELESALLE Eric, Consolidation: Traitement Pratique des Cessions de Titres (2^o Partie), **In Revue Française De Comptabilité**, Paris, N°354, Avril 2003, pp. 22-24.
- 18- GEORGES Langlois et MICHELINE Friédérich, COMPTABILITÉ FINANCIÈRE, 3^{ème} édition, ÉDITION FOUCHER, Paris, 2008.
- 19- GLAIS Michel & EUGENE Sage, Evaluation des Actifs Incorporels, **Encyclopédie de Gestion**, sous la direction de Yves Simon et Patrick Joffre, 2^{ème} édition, édition Economica, Paris, 1997.
- 20- JEAN SIMON Claude, Valeur et Comptabilité, **In Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit**, édition Economica, Paris, 2000, pp. 1245 – 1257.
- 21- JEAN MICHE Palon, Comptabilité Approfondie et Révision, 3^{ème} édition, édition d'Organisation, Paris.
- 22- OBERT Robert, Comptabilité Approfondie et Révision, manuel et applications, 6^{ème} édition, édition Dunod, Paris, 2005.
- 23- OBERT Robert, Comptabilité Approfondie et Révision, cas pratique, 5^{ème} édition, édition Dunod, Paris, 2005.
- 24- PIERRAT Christian, Immatériel et Comptabilité, **In Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit**, édition Economica, Paris, 2000, pp. 793– 806.
- 25- TONDEUR Hubert, la Réévaluation Libre: Présentation et Comparaison avec la Pratique Internationale, **In Revue Française de Comptabilité**, Paris, N° 352, Février 2003, pp. 31-36.
- 26- TONDEUR Hubert 2003, Application de l'IAS 36: Dépréciation des Actifs, **In Revue Française de Comptabilité**, Paris, N° 353, Mars 2003, pp. 26-30.

فهرس المحتويات

إهداء.....	03
مقدمة.....	05
مدخل.....	06
I - تقديم لأهم بنود النظام المحاسبي المالي	07
II - الإطار التصوري (المفاهيمي) للنظام المحاسبي المالي	10
II-1 مجال التطبيق	10
II-2 المستخدمين واحتياجاتهم للمعلومة	11
III - المبادئ والاتفاقيات المحاسبية	13
III-1 طرق محاسبية، المحاسبة والقوائم المالية	13
III-2 الفرضيات الأساسية عند تحضير القوائم المالية	14
III-3 المبادئ الأساسية للمحاسبة	15
IV - الخصائص النوعية للقوائم المالية	20
دراسة التثبيتات	23
أولا: التثبيتات العينية	23
I - قواعد التسجيل في الصنف الثاني	23
II - التقييم الأولي	23
II-1 في حالة الحيازة (الاقتناء).....	23
II-2 في حالة انتاجه بوسائل المؤسسة الخاصة.....	28
II-3 التثبيتات المحازة كحصة مساهمة عينية.....	30
II-4 التثبيتات المحازة مجاناً.....	30
II-5 التثبيتات المحازة في شكل إعانة.....	30
II-6 حيازة تثبيت من الخارج.....	31
III - الضمانات المحجوزة و التثبيتات العينية	37
III-1 عند حجز الضمان.....	37
III-2 عند استحقاق الضمان.....	37
IV - معالجة التثبيتات المحازة في إطار الإيجار التمويلي	39
ثانيا: دراسة حسابات المجموعة الثانية (التثبيتات)	51
I - حساب 20 تثبيات معنوية	51

I-1	قواعد التسجيل ضمن التثبيتات المعنوية.....	51
I-2	الحسابات الفرعية.....	52
II-22	حساب تثبيتات في شكل امتياز	56
III-23	حساب تثبيتات جاري إنجازها	57
III-1	حالة التثبيت منجز من قبل الغير (حالة مبنى مثلا).....	58
III-2	حالة التثبيت منجز من قبل المؤسسة.....	58
III-3	238/ح: تسبيقات ومدفوعات مقدمة عن طلبات الاستثمارات.....	59
	ثالثا: التثبيتات المالية.....	61
I-أنواع	السندات وتصنيفها المحاسبي	61
I-1	سندات المساهمة.....	61
I-2	سندات التجهيز لنشاط الحافظة.....	61
I-3	سندات تجهيز أخرى.....	62
I-2	سندات التوظيف.....	62
II-التسجيل	الأولي لحافظة السندات	62
	رابعا: معالجة حالات خاصة بالتثبيتات العينية.....	66
	خامسا: اهتلاك التثبيتات.....	68
I-تعريف	الإهتلاك	68
II-أساس	الإهتلاك	68
III-مدة	الإهتلاك	69
IV-طريقة	الإهتلاك	69
IV-1	طريقة الاهتلاك الخطي.....	70
IV-2	طريقة الاهتلاك المتناقص.....	70
IV-3	طريقة وحدات الإنتاج.....	72
V-مراجعة	المدة النفعية أو طريقة الإهتلاك	74
VI-التسجيل	المحاسبي للإهتلاكات	75
VII-التسجيل	المحاسبي للمكونات	77
	سادسا: التقييم اللاحق للتسجيل الأولي	78
	سابعا: التنازل عن التثبيتات	82
I-طرق	التنازل عن التثبيتات	82
I-1	التنازل عن التثبيتات عن طريق البيع.....	83
I-2	التنازل عن التثبيت بدون مقابل (شطب التثبيت).....	88

91	ثامنا: التسيير المحاسبي للتثبيات
91	I - إجراءات الرقابة
91	I-1 فتح بطاقة لكل تثبيت سواء تم حيازته أو إنجازها
92	I-2 غلق بطاقات التثبيات المتنازل عليها أو المتلفة
92	I-3 إعداد ميزان عام للتثبيات
92	I-4 القيام بالجرد المادي للتثبيات
94	دراسة المخزونات
94	أولا: تعريف المخزونات
95	ثانيا: قواعد تقييم المخزونات
95	II-1 تحديد تكلفة الشراء
96	II-2 تحديد تكلفة الإنتاج
97	ثالثا: القيود المحاسبية المتعلقة بالمخزونات والمنتجات الجاري إنجازها
97	III-1 بالنسبة لمؤسسة تجارية
103	III-2 بالنسبة لمؤسسة إنتاجية
115	رابعا: طريقة الجرد المستمر (الدائم)
116	IV-1 مزايا طريقة الجرد المستمر
116	IV-2 ملاحظات حول الحساب 38
116	IV-3 ملاحظات حول الحساب 72
117	خامسا: المعالجة المحاسبية وفق الجرد المتناوب
117	V-1 بالنسبة لمشتريات المخزونات
118	V-2 بالنسبة للمنتجات المصنعة أو قيد التصنيع
121	سادسا: تقييم مخزونات نهاية الدورة
121	VI-1 القواعد العامة للتقييم
123	VI-2 القيود المحاسبية المتعلقة بالجرد
126	VI-3 العمليات مع الخارج
129	سابعا: معالجة بعض الحالات الخاصة
133	ثامنا: الجرد المادي للمخزونات
137	دراسة حسابات رؤوس الأموال
137	أولا: الحساب 101: رأس المال الصادر
137	I - النظام القانوني الخاص برأس المال
139	II - التغيير من رأس المال

139	.....II-1 حالة الزيادة في رأس المال
140	.....II-2 حالة التخفيض من رأس المال
142	.....ثانيا: الحساب 101: أموال الاستغلال
144	.....ثالثا: الحساب 108: حساب المستغل
145	.....رابعا: الحساب 103: علاوات الإصدار
146	.....خامسا: الحساب 104: فرق التقييم
146	.....سادسا: الحساب 105: فرق إعادة التقييم
146	.....I - مراسيم إعادة التقييم
147	.....II - الأصول المعنية بإعادة التقييم
149	.....III - طرق إعادة التقييم
149	.....IV - كيفية حساب فرق إعادة التقييم
151	.....V - الإثبات المحاسبي لفرق إعادة التقييم
152	.....VI - مزايا عملية إعادة التقييم
152	.....VII - العيوب
152	.....VIII - المعالجة المحاسبية لفرق إعادة التقييم
154	.....سابعا: الحساب 106: احتياطات
155	.....I - احتياطات قانونية
155	.....II - احتياطات منظمة
163	.....III - احتياطات النظام الأساسي
163	.....IV - احتياطات اختيارية
163	.....ثامنا: دراسة الحساب 11: ترحيل من جديد
163	.....I - الحالة الأولى: خسارة خلال الدورة ن
164	.....II - الحالة الثانية: ربح خلال الدورة ن
166	.....III - تخصيص الأرباح في الشركات
170	.....تاسعا: دراسة الحساب 13: إيرادات وأعباء مؤجلة- خارج دورة الاستغلال
170	.....I - الإعانات
170	.....I - 1 أنواع الإعانات وهدفها
182	.....II - ضرائب مؤجلة أصول
182	.....II - 1 قواعد القياس والاعتراف بالضريبة
184	.....III - 2 حساب وتسجيل الضرائب المؤجلة
190	.....III - 3 ح/138: إيرادات وأعباء أخرى مؤجلة

190	.....III-1 ح / 1386: أعباء أخرى مؤجلة
191	.....III-2 ح / 1387: إيرادات أخرى مؤجلة
192	عاشرا: دراسة الحساب 16: القروض والديون المماثلة
193	I - سندات تساهمية (ح / 161)
193	II - قروض إجبارية قابلة للتحويل (ح / 162)
195	III - قروض إجبارية أخرى (ح / 163)
195	IV - قروض من قبل مؤسسات القرض (ح / 164)
196	V - الودائع والكفالات المقبوضة (ح / 165)
197	VI - ديون على عقد التأجير التمويلي (ح / 167)
197	VII - قروض وديون أخرى مماثلة (ح / 168)
198	VIII - الفوائد المتراكمة (ح / 1688)
199	حادي عشر: دراسة الحساب 18: الارتباط والتنازل مابين الوحدات
199	I - شروط استعمال أو فتح الحساب 181
199	II - شروط استعمال أو فتح الحساب 188
200	III - دراسة الحساب 89: تنازل مابين الوحدات
207	المؤونات
207	I - الشروط المرتبطة بتكوين المؤونة
207	II - الفرق بين المؤونة والاحتياطي
208	أولا: الحساب 15: مؤونات للأعباء - خصوم غير جارية
209	I - مؤونات المخاطر (ح / 151)
209	I-1 مؤونات الخسائر القابلة للخصم جائيا
212	I-2 مؤونات الخسائر غير القابلة للخصم جائيا
213	II - مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة (ح / 153)
220	III - مؤونات الضرائب (ح / 155)
222	IV - مؤونات تجديد التثبيتات (ح / 156)
222	IV-1 ح / 1560: مؤونات تجديد التثبيتات في شكل امتياز
224	IV-2 ح / 1562: مؤونات إعادة إنشاء المقالع المنجمية
224	V - مؤونات الأعباء الأخرى - خصوم غير جارية (ح / 158)
225	V-1 مؤونات ميداليات المكافآت للعمال
226	V-2 مؤونات المخاطر البيئية

228	..... ثانيا: الحساب 49: خسائر قيم الحقوق
228	I - خسائر القيمة عن حسابات الزبائن (ح/ 491)
229	I - 1 مدخل الدخل في تحديد قيمة المؤونة.....
230	I - 2 مدخل الميزانية لتحديد قيمة المؤونة.....
239	II - خسائر قيمة لحسابات المدينين الآخرين (ح/ 496)
240	III - خسائر قيمة عن حسابات الغير الأخرى (ح/ 498).....
240	IV - معالجة بعض الحالات الخاصة بخسائر قيمة الحقوق.....
241	IV - 1 تحصيل حقوق.....
241	IV - 2 تسديد ديون.....
243	IV - 3 حقوق مشكوك في تحصيلها جزئيا.....
244	IV - 4 قروض وإقراضات.....
247	..... ثالثا: الحساب 59: خسائر قيمة الأصول المالية الجارية
247	I - خسائر قيمة للقيم في البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها (ح/ 591)
250	II - خسائر قيمة على وكالات التسيقات والاعتمادات (ح/ 594)
251	..... حالة المقاربة البنكية
251	I - مقدمة
252	II - تعريف المقاربة البنكية
252	III - أهمية المقاربة البنكية
252	IV - أهم حالات عدم التطابق بين الحسابين
252	IV - 1 حالات لا تتطلب معالجة محاسبية.....
253	IV - 2 حالات تتطلب معالجة محاسبية.....
257	..... العقود طويلة الأجل
257	I - تعريف العقود طويلة الأجل وإيرادات وتكاليف العقد.....
257	I - 1 تعريف العقود طويلة الأجل
257	I - 2 إيرادات وتكاليف العقد طويل الأجل.....
258	II - المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل
258	II - 1 المعالجة المحاسبية وفق طريقة التقدم (الإتمام).....
263	II - 2 المعالجة المحاسبية وفق طريقة الاسترداد (الاستكمال)
267	..... ملحق لحسابات النظام المحاسبي المالي
287	..... قائمة المراجع
291	..... فهرس المحتويات

أنجز طبعه على مطابع
ديوان المطبوعات الجامعية
١، الساحة المركزية - بن عكنون - الجزائر